

O IPMF À LUZ DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

CARLA ALBUQUERQUE MARQUES 222764

336.1

*x Contribuição movistória
sobre a movimentação
financeira*

*4115
CAC. 141671
336.1
M 315j
R 14117974*

FORTALEZA-CEARÁ

2002

O IPMF À LUZ DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

CARLA ALBUQUERQUE MARQUES

MONOGRAFIA APROVADA EM 15/05/2002

Monografia submetida à Coordenação de Atividades Complementares e Elaboração de Monografia Jurídica da Faculdade de Direito, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito da Universidade Federal do Ceará

Prof. Francisco de Assis Macedo Filho
Orientador

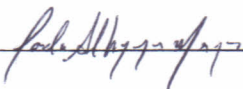
Prof. Leonardo R...

FORTALEZA-CEARÁ

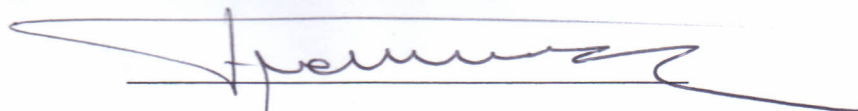
2002

Esta monografia foi submetida à apreciação da banca examinadora como parte dos requisitos necessários à obtenção do grau de Bacharel em Direito, outorgado pela Universidade Federal do Ceará (UFC).

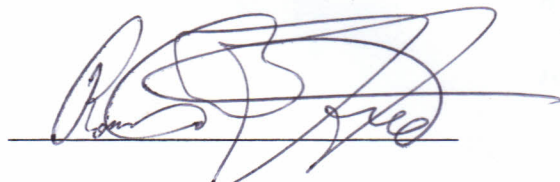
A citação de qualquer trecho desta monografia é permitida, desde que seja feita de conformidade com as normas da ética científica.



Carla Albuquerque Marques

MONOGRAFIA APROVADA EM 24/10/2002


Prof. Francisco de Araújo Macedo Filho

Orientador


Prof. Rommel Barroso


Prof. Leonardo Resende Martins

SUMÁRIO

| | |
|---|-----|
| 1. INTRODUÇÃO | 1 |
| 1.1. O Problema | 1 |
| 1.2. Objetivos | 2 |
| 1.3. Metodologia | 3 |
| 1.4. Estrutura do Trabalho | 4 |
| 2. O IPMP | 5 |
| 2.1. O Contexto Histórico do IPMP | 5 |
| 2.2. A Evolução Constitucional nº3/93 e a Lei Complementar nº101/96 | 10 |
| 2.3. A Estrutura do IPMP | 15 |
| 2.4. A Função do IPMP | 18 |
| 3. A INCONSTITUCIONALIDADE DO IPMP | 20 |
| 3.1. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 20 |
| 3.2. A Inconstitucionalidade do IPMP | 25 |
| 3.3. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 30 |
| 3.4. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 35 |
| 3.5. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 40 |
| 3.6. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 45 |
| 3.7. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 50 |
| 3.8. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 55 |
| 3.9. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 60 |
| 3.10. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 65 |
| 3.11. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 70 |
| 3.12. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 75 |
| 3.13. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 80 |
| 3.14. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 85 |
| 3.15. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 90 |
| 3.16. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 95 |
| 3.17. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 100 |
| 3.18. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 105 |
| 3.19. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 110 |
| 3.20. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 115 |
| 3.21. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 120 |
| 3.22. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 125 |
| 3.23. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 130 |
| 3.24. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 135 |
| 3.25. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 140 |
| 3.26. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 145 |
| 3.27. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 150 |
| 3.28. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 155 |
| 3.29. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 160 |
| 3.30. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 165 |
| 3.31. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 170 |
| 3.32. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 175 |
| 3.33. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 180 |
| 3.34. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 185 |
| 3.35. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 190 |
| 3.36. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 195 |
| 3.37. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 200 |
| 3.38. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 205 |
| 3.39. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 210 |
| 3.40. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 215 |
| 3.41. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 220 |
| 3.42. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 225 |
| 3.43. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 230 |
| 3.44. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 235 |
| 3.45. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 240 |
| 3.46. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 245 |
| 3.47. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 250 |
| 3.48. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 255 |
| 3.49. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 260 |
| 3.50. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 265 |
| 3.51. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 270 |
| 3.52. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 275 |
| 3.53. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 280 |
| 3.54. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 285 |
| 3.55. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 290 |
| 3.56. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 295 |
| 3.57. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 300 |
| 3.58. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 305 |
| 3.59. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 310 |
| 3.60. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 315 |
| 3.61. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 320 |
| 3.62. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 325 |
| 3.63. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 330 |
| 3.64. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 335 |
| 3.65. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 340 |
| 3.66. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 345 |
| 3.67. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 350 |
| 3.68. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 355 |
| 3.69. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 360 |
| 3.70. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 365 |
| 3.71. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 370 |
| 3.72. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 375 |
| 3.73. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 380 |
| 3.74. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 385 |
| 3.75. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 390 |
| 3.76. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 395 |
| 3.77. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 400 |
| 3.78. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 405 |
| 3.79. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 410 |
| 3.80. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 415 |
| 3.81. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 420 |
| 3.82. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 425 |
| 3.83. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 430 |
| 3.84. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 435 |
| 3.85. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 440 |
| 3.86. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 445 |
| 3.87. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 450 |
| 3.88. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 455 |
| 3.89. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 460 |
| 3.90. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 465 |
| 3.91. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 470 |
| 3.92. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 475 |
| 3.93. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 480 |
| 3.94. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 485 |
| 3.95. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 490 |
| 3.96. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 495 |
| 3.97. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 500 |
| 3.98. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 505 |
| 3.99. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 510 |
| 3.100. A Aplicação do Princípio da Inconstitucionalidade | 515 |

Dedico este trabalho ao meu marido, Reginaldo, e aos meus pais, Carlos e Ilka, por todo apoio sem o qual certamente eu não teria conseguido realizá-lo.

SUMÁRIO

| | |
|---|----|
| RESUMO | 08 |
| INTRODUÇÃO | 09 |
| Capítulo I – CONSIDERAÇÕES PRÉVIAS | 12 |
| 1. 1. Justificativa dos Impostos | 12 |
| 1. 2. Os tributos no Brasil | 15 |
| 1. 3. Os Princípios Constitucionais da Tributação | 18 |
| 1. 4. A Questão da Legalidade e da Legitimidade | 22 |
| Capítulo II - A INSTITUIÇÃO DO IPMF | 27 |
| 2. 1. O Contexto Histórico do Surgimento do IPMF..... | 27 |
| 2. 2. A Emenda Constitucional nº3/93 e a Lei Complementar nº 77 | 29 |
| Capítulo III – A INCONSTITUCIONALIDADE DO IPMF | 31 |
| 3. 1. Da Viabilidade de Arguição de Inconstitucionalidade de Emenda Constitucional | 31 |
| 3. 2. A Estratégia Jurídica Adotada pelo Governo Federal para Conferir Constitucionalidade ao IPMF | 34 |
| 3. 3. Das Ações Diretas de Inconstitucionalidade do IPMF | 41 |
| 3. 3. 1. A Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 926 | 41 |
| 3. 3. 2. A Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939 | 44 |
| 3. 4. As Principais Alegações de Inconstitucionalidade | 47 |
| 3. 4. 1. Princípio da Imunidade Tributária Recíproca | 47 |
| 3. 4. 2. Princípio da Anterioridade | 50 |
| 3. 4. 3. Princípio da Não-cumulatividade | 56 |

| | |
|---|----|
| 3. 4. 4. Princípio da Capacidade Contributiva | 60 |
| 3. 4. 5. As Imunidades Específicas Previstas nas Alíneas “b”, “c” e “d” do Inciso VI do Art. 150 da Constituição Federal | 63 |
| Capítulo IV – O IPMF COMO ANTECEDENTE DA CPMF | 67 |
| 4. 1. O Contexto Histórico do Surgimento da CPMF | 67 |
| 4. 2. A Vinculação Necessária da Idéia da CPMF à Idéia do IPMF | 70 |
| CONCLUSÃO | 76 |
| REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS | 81 |

RESUMO

O presente trabalho visa abordar o IPMF – Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira – sob diversos aspectos. Começaremos demonstrando a necessidade da instituição de tributos, especificamente dos impostos, em países que adotam o modelo econômico capitalista, podendo ser estes chamados de “um mal necessário”. Porém, a sua instituição deve respeitar os princípios constitucionais da tributação sob pena de ser sua lei instituidora declarada inconstitucional pelo STF. Assim, analisaremos algumas alegações de inconstitucionalidade, confrontando o IPMF com princípios presentes na Lei Maior, demonstrando que algumas destas são, de fato, pertinentes. Outro importante aspecto a ser abordado no decorrer deste trabalho é quanto ao meio de instituição de impostos pela União. Em nossa Carta Magna há a previsão expressa de que esses devem ser criados através de lei complementar. Porém, no caso em tela, mostraremos que o Governo Federal utilizou-se de emenda constitucional para conferir competência tributária à União na criação do IPMF em vez de utilizar-se da competência residual já prevista na Constituição para a criação novos impostos com o intuito único de eludir impedimentos ou princípios constitucionais da tributação, estratégia político-jurídica esta que veio a mitigar garantias individuais do contribuinte, afetando, pois, as chamadas cláusulas pétreas. Ora, o Congresso Nacional possui legitimidade formal para modificar a Constituição através de emendas, mas as emendas a serem aprovadas não podem alterar ou até mesmo afetar os direitos e garantias protegidas pelas cláusulas pétreas uma vez que estas somente podem ser tocadas através da promulgação de uma nova Constituição, o que equivale a dizer que o Congresso não possui legitimidade formal para tal. Contudo, a despeito desta afronta constitucional, o STF declarou apenas a inconstitucionalidade parcial da Emenda que conferiu à União a competência tributária específica para a instituição do IPMF de modo que, sanadas estas, o tributo adquiriu seu caráter de legalidade. No entanto, na medida em que a função do Egrégio Colegiado é o da defesa da Constituição, precipuamente de seus princípios e das cláusulas pétreas, entendemos que este era o órgão formalmente legítimo para seu julgamento, mas ao corroborar com a burla Constituição que veio a mitigar garantias individuais do contribuinte, concluímos que o IPMF, a despeito de haver sanado as inconstitucionalidades reconhecidas, teve apenas sua legalidade conferida e não sua legitimidade no sentido material.

INTRODUÇÃO

A sociedade brasileira convive, diariamente, com dezenas de tributos que oneram sobremaneira a sua participação na arrecadação de recursos. A carga tributária é excessiva e mal distribuída, gerando grandes encargos tanto para as empresas como para os trabalhadores de todos os setores de nossa economia, causando grande insatisfação em relação a nosso atual sistema financeiro.

Foi neste contexto de sobrecarga tributária que em 17 de março de 1993 foi promulgada a Emenda Constitucional nº3/93 que em seu artigo 2º possibilitou à União instituir um novo imposto, o IPMF, de modo que o Governo Federal pôde aumentar a sua arrecadação para realizar seus fins sociais.

Tal tributo foi alvo de grandes críticas, não só pelo motivo de ser um tributo a mais a onerar os brasileiros, mas, também, por ser considerado por parte da comunidade jurídica um tributo eivado de inconstitucionalidades, o que ocasionou inúmeras ações na Justiça.

Apesar da controvérsia acerca da constitucionalidade, o IPMF foi posteriormente transformado em contribuição para a seguridade social, a CPMF, o que não eliminou as reações adversas contra este tributo, bem como também não cessou as arguições referentes à sua constitucionalidade.

O sucesso fiscal dessa tributação, porém, é inegável, tanto em relação ao *quantum* arrecadado como quanto a eficiência de sua cobrança, haja vista que este imposto incidia diretamente sobre movimentações financeiras realizadas, de modo que até aqueles que trabalhavam na informalidade acabavam sendo tributados. Podemos também observar seu sucesso por ter tido seu modelo copiado na Argentina, sendo apresentado recentemente como o centro do plano de reativação desta economia. Esse sucesso foi a justificativa do atual Governo para empregar forças com o intuito de perpetuar a utilização deste tributo, não medindo esforços para adiar o fim de sua cobrança, embora tal contribuição continuasse polêmica.

Nesta perspectiva, a possibilidade de a CPMF deixar de ser um tributo de exigibilidade provisória foi, por vezes, levada em consideração, e na medida em que o fim de sua aplicação vem sendo repetidamente adiada, é pertinente a previsão de que o mesmo venha a adquirir caráter permanente num futuro próximo. E mais, veio a reforçar esta previsão o discurso do Sr. Presidente da República apresentado à Assembléia Nacional Francesa em 30 de outubro deste ano, onde defendeu a instituição da taxa “Tobin”, uma espécie de CPMF global a ser cobrada sobre o movimento de capitais cuja arrecadação seria utilizada para assegurar liquidez às economias emergentes e recursos para combater a pobreza, a fome e as doenças dos países mais carentes. Esta tributação resultaria hoje em uma arrecadação em torno de 1,4 trilhão de dólares. Ora, se o Presidente da República não acreditasse no sucesso desta tributação, jamais defenderia a idéia da instituição de um tributo semelhante porém, de incidência global.

Outro fator que também nos faz apostar por uma futura instituição deste tributo como permanente foi a declaração do provável candidato petista à Presidência, Luiz Inácio Lula da Silva ao levantar a hipótese da criação de uma CPMF para agricultura, o que demonstrou a posição de um importante partido político de oposição.

Porém, para que este tributo seja cobrado, principalmente se vier a adquirir caráter permanente, é de vital importância que seja esclarecida a sua constitucionalidade, isto é, a sua coerência com os princípios e as regras constitucionais que representam a vontade da nossa sociedade, a vontade de um Estado Democrático de Direito, e sua legitimidade, que pode ser compreendida como o exercício do poder presente em nossa Constituição em conformidade com as crenças, os valores e a ideologia democrática, de modo que a aplicação dos preceitos presentes na Carta Magna tenha o reconhecimento pelo povo como uma aplicação justa da Lei. Se assim não for, todo e qualquer tributo é arbitrário e deve ser revogado, pois, ao carecer de constitucionalidade, legalidade e/ou legitimidade, fere os ideais de Justiça de uma sociedade democrática.

Do exposto, revela-se de fundamental importância a análise da constitucionalidade e legitimidade deste tributo, devendo o mesmo ser avaliado em seus diversos aspectos e confrontado com os preceitos presentes em nossa Lei Maior, uma vez que é somente através desta relação que lhe podem ser conferidas ou não tais qualidades.

No entanto, como não é possível compreender a CPMF sem seguir sua trajetória, torna-se fundamental o estudo sistemático do IPMF, uma vez que a diferença entre estes tributos é basicamente de nomenclatura, razão por que podemos afirmar que o IPMF é o antecedente da CPMF. Assim, nesta pesquisa, através da análise do IPMF, nos propomos a dar o primeiro passo para o estudo da CPMF, estudo este que pretendemos dar continuidade, tornando-o objeto de dissertação de mestrado.

Embora esta seja uma tarefa da comunidade jurídica e da sociedade brasileira como um todo, como cidadãos e acadêmicos do curso de Direito, pretendemos com esta pesquisa dar uma primeira contribuição para a compreensão de tal problemática, o que faremos através da execução desta monografia (a qual pretende apresentar um histórico do IPMF e reunir uma amostragem de argumentos a favor e contra a legitimidade e legalidade da mesma) considerando-a como uma etapa para estudo posterior (dissertação de mestrado) que ampliará a investigação aos domínios da legalidade e legitimidade da CPMF.

Capítulo Primeiro
CONSIDERAÇÕES PRÉVIAS

1. 1. A JUSTIFICATIVA DOS IMPOSTOS

A origem do imposto sobre a renda, segundo Leonardo Pereira de Assis¹, se deu na Inglaterra no ano de 1788, período em que Napoleão Bonaparte, então imperador da França, promovia as grandes guerras. Neste contexto, era fundamental angariar recursos financeiros suficientes para proteger-se das investidas bélicas de Napoleão, e, por iniciativa de W. Pitt, foi instituído o imposto sobre a renda com caráter temporário, pois este só seria exigido enquanto a paz não retornasse ao país, sendo, pois, extinto em 1816. Porém, em 1842 foi novamente instituído tal imposto, agora por iniciativa de R. Peel com caráter permanente. O imposto sobre a renda foi também adotado por outros países como Suíça (1840), Itália (1864), França (1917), Estados Unidos (1913), entre outros.

Porém, o grande marco para a história da tributação mundial foi o surgimento das novas formas de produção que estimularam o industrialismo e o desenvolvimento, possibilitando aos burgueses o acúmulo de capitais. Diante esta realidade, surgiu também a necessidade do erário de alcançar tais recursos financeiros, pois, considerando que as necessidades estatais aumentavam para se adaptar às novas situações econômicas, seus gastos também progrediam.

Os impostos, neste contexto, tiveram de ser adaptados de modo a atender às necessidades impostas pelo novo modelo econômico. Para melhor compreendermos a evolução do conceito da cobrança de impostos, tomamos emprestado o entendimento de Aliomar Baleeiro ao afirmar que:

“O imposto de renda aprimorou-se pela necessidade de o Estado atingir uma capacidade tributária que assumia imensa variedade de formas e não tinha a

¹ PEREIRA DE ASSIS, Leonardo. **O Imposto sobre a Renda e a Extrafiscalidade**. p.1.

propriedade imóvel como fonte ostensiva. A rápida rotação de 'stoks' comerciais e a produção contínua das indústrias estimularam o Fisco na busca de instrumentos mais ágeis e mais adequados às novas estruturas econômicas. As idéias políticas e sociais concorreram por outro lado por outro lado para que o tributo apanhasse em cheio os proventos da burguesia enriquecida com o advento e o apogeu do capitalismo. Com a Grande Guerra de 1914 a 1918, a necessidade de copiosas receitas venceu a resistência dos velhos arcabouços baseados na tributação real e indireta”².

Outro importante aspecto que merece nossa atenção é o fato de que com a possibilidade do acúmulo de riquezas gerado pelo modelo econômico capitalista surge, também, uma preocupação social com a distribuição de renda, uma vez que o equilíbrio econômico-social para as sociedades inseridas neste contexto estaria claramente em risco. Os impostos, então, assumem o papel de catalisador da justiça social através do qual os contribuintes possuidores de maior capacidade econômica contribuiriam mais do que aqueles com menor capacidade, de modo que com os recursos arrecadados o Estado providenciaria a distribuição de renda de modo a suavizar a diferença.

Nos Estados que adotam o modelo econômico capitalista, onde a atividade econômica é praticamente entregue à iniciativa privada, os tributos são indispensáveis porquanto que o Estado tem por fim a realização de fins político-sociais, e estes só podem ser concretizados se forem arrecadados recursos financeiros. Logo, a tributação, em si, não deve ser vista pelos contribuintes com um mal que não deva ser tolerado. O que não pode ser aceito é o ônus de uma carga tributária tão pesada que impediria a iniciativa privada de se desenvolver de modo a prejudicar, em última instância, o desenvolvimento e o progresso de uma Nação.

No entanto, vale ressaltar que, como afirma Hugo de Brito:

² BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução a Ciência das finanças**, 14 ed., Rio de Janeiro, Ver, 1984, p. 163.

*“Qualquer que seja a concepção de Estado que se venha a adotar, é inegável que ele desenvolve atividade financeira. Para alcançar seus objetivos precisa de recursos financeiros e desenvolve atividade para obter, ingerir e aplicar tais recursos. Isto não significa que não possa atuar no campo econômico. E atua, com maior ou menor intensidade, ora explorando patrimônio seu, com o fim de lucrar, ora intervindo no setor privado da economia, na defesa da coletividade”*³.

Concluimos, pois, que a finalidade do imposto justifica sua existência tendo em vista que torna viável a realização dos fins político-sociais, principalmente dos países capitalistas, embora não somente destes. Logo, o que deve ser questionado não é sua existência e sim quando esta se torna nociva à sociedade de forma a não beneficiá-la como um todo, impedindo a construção do bem comum que é o objetivo último do Estado Democrático.

³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito tributário**, 13^a ed., São Paulo, Malheiros, 1998, p. 31.

1. 2. OS TRIBUTOS NO BRASIL

Assim como ocorreu nos países anteriormente citados, no Brasil, um Estado que nitidamente, através de sua Constituição, elegeu o modelo capitalista (art. 170 da CF) ao tomar princípios deste modelo econômico como princípios da ordem econômica nacional, necessitou instituir tributos a fim de arrecadar recursos financeiros.

Não poderia, pois, ser diferente na medida que, ao adotar a liberdade de iniciativa na ordem econômica, ou seja, deixar a cargo da iniciativa privada a exploração direta da atividade econômica, a atuação do Estado nessa área ficou restrita apenas aos casos de necessidade quanto aos imperativos da segurança nacional ou à relevante interesse coletivo conforme definido em lei (art. 173 da CF) ou em os casos também previstos expressamente na Constituição Federal. Ora, como já afirmamos, nos Estados que adotam os princípios econômicos capitalistas, há a necessidade de se arrecadar recursos necessários à concretização de seus fins político-sociais e tal arrecadação se dá através do recolhimento de tributos.

Parece concordar o eminente professor Hugo de Brito, já anteriormente citado, ao afirmar que:

“A tributação é, sem sombra de dúvida, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ele não poderia o Estado realizar os seus fins sociais, a não ser que se monopolizasse toda a atividade econômica. O tributo é inegavelmente a grande e talvez a única arma contra a estatização da economia”⁴.

O Brasil, na medida em que se trata de um Estado Democrático de Direito, adotou como forma de instituição de tributos a lei. Assim, a Constituição Federal de 1988 dedicou seu Título VI à tributação e ao orçamento, sendo o sistema tributário nacional regulado pela Lei nº 5.172, mais conhecida como Código Tributário Nacional – CTN.

Nesta lei encontramos a definição do tributo como toda prestação pecuniária compulsória, em moeda de cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada (art. 3º). Os tributos previstos em nossa atual Constituição são em cinco espécies, a saber: o imposto, a taxa, a contribuição de melhorias, as contribuições sociais e o empréstimo compulsório.

De acordo com o art. 16 do CTN, *imposto* (art. 145, I da CF) é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. É deste conceito que se conclui que o imposto é uma exação independente de atividade estatal específica, não sendo, portanto, vinculada.

Ainda de acordo com o CTN, agora em seu artigo 77, *taxa* (art. 145, II da CF) é o tributo que tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte.

A *contribuição de melhoria* (art. 145, III da CF), por sua vez, “é a prestação pecuniária, exigível compulsoriamente pelo Estado, em função de obra pública que acarreta melhoria ao imóvel do contribuinte”⁴. Diferencia-se do imposto uma vez que depende de atividade estatal específica, sendo seu fato gerador instantâneo e único. Já em relação à taxa, diferencia-se desta por estar ligada ao exercício regular do poder de polícia, ou a serviço público, enquanto a contribuição de melhoria depende da realização de uma obra pública.

A *contribuição social* (art. 149 da CF) é uma espécie autônoma de tributo que pode apresentar características de taxa ou de imposto segundo as hipóteses de incidência e da base de cálculo que venha a ter. A peculiaridade em torno deste tributo reside no fato de que sua finalidade veio prevista na própria Constituição, a saber: a) a intervenção no domínio econômico, b) o interesse de categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas; c) o custeio da seguridade social (de acordo com o art. 195 das CF). Assim, em tais contribuições, a vinculação do produto de

⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *ob. cit.*, p. 32.

⁵ SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*, 15ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1998, p. 221.

arrecadação torna-se essencial, mesmo quando apresenta a natureza jurídica de imposto, sendo, pois, sua finalidade parte integrante de seu regime jurídico.

Temos ainda o *empréstimo compulsório* (art. 148 da CF), que pode ser definido como aquele que, mediante lei complementar, será instituído para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade ou guerra, ou no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

No decorrer desta monografia trataremos mais especificamente de impostos, onde apresentaremos alguns dos princípios jurídicos da tributação que os direcionam bem como servem de limites para sua cobrança de modo que sua instituição seja considerada constitucional.

1. 3. OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA TRIBUTAÇÃO

Nosso ordenamento jurídico é um sistema complexo, composto por um conjunto de normas dispostas hierarquicamente e que se relacionam harmonicamente entre si, formando um todo, uma unidade. As normas jurídicas que compõem tal sistema subdividem-se em regras e princípios segundo J. J. Gomes Canotilho, que considera a norma um gênero do qual as regras e os princípios seriam suas espécies.

Ainda de acordo com o entendimento do eminente constitucionalista português, as duas espécies que compõem a norma se distinguem de acordo com a análise de alguns critérios por ele sugeridos. O primeiro critério sugerido é do *grau de abstração*, ou seja, os princípios se apresentam como normas com grau de abstração mais elevado que as regras. O critério seguinte diz respeito ao *grau de determinabilidade* na aplicação ao caso concreto, o que, na prática, implica dizer que os princípios, por serem vagos e indeterminados, carecem de mediações concretizadoras, inversamente às regras que são suscetíveis de aplicação direta. O terceiro critério é o de *caráter de fundamentalidade* no sistema das fontes de direito segundo o qual os princípios são normas com papel fundamental no ordenamento jurídico devido à sua posição hierárquica no sistema das fontes ou à sua importância estruturante dentro do sistema jurídico. É sugerido, também, o critério da “*proximidade*” da *idéia de direito*, o que significa dizer que os princípios são *standards* juridicamente vinculantes e radicados nas exigências de “justiça” ou na “idéia de direito”, enquanto as regras podem ser normas vinculativas com um conteúdo meramente funcional. Por último temos o critério da *natureza normogenética* segundo o qual os princípios são fundamento das regras jurídicas, são normas que estão na base ou constituem sua *ratio*, desempenhando, por isso, uma função normogenética fundamentante.⁶

Logo, podemos afirmar que os princípios jurídicos inseridos nesse sistema são comandos elementares que servem de diretriz na interpretação e aplicação das demais

⁶ CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 4ª ed., Coimbra, Almedina, 2000, p. 1124.

regras jurídicas para os aplicadores do direito, constituindo, pois, o alicerce do próprio Direito.

Nesta perspectiva, o princípio jurídico pode ser definido, segundo Roque Antônio Carrazza, como “um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de permanência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que se conectam.”⁷

Ora, ao servirem de diretriz de aplicação e de interpretação, os princípios se posicionam num patamar privilegiado em relação às regras jurídicas de modo que sua desobediência importa em maior gravidade se comparada à desobediência de uma simples regra. Parece concordar com essa assertiva o ilustre doutrinador Celso Antônio Bandeira de Mello ao afirmar que:

“(...) o princípio é um mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critério para a exata compreensão e inteligência delas, exatamente porque define a lógica e a racionalidade do sistema normativo, conferindo-lhe a tônica que lhe dá sentido harmônico, donde poder concluir-se pela relevância do princípio e da sua supremacia até sobre as próprias normas constitucionais.

Por todas as considerações antecedentes, impõe-se a conclusão pela eficácia eminente dos princípios na interpretação das normas constitucionais. É o princípio que iluminará a inteligência da simples norma; que esclarecerá o conteúdo e os limites da eficácia de normas constitucionais esparsas, as quais têm que harmonizar-se com ele.”⁸

⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 11 ed., São Paulo, Malheiros, 1998, p. 322.

⁸ DE MELLO, Celso Antônio Bandeira, **Curso de Direito Administrativo**, 8ª ed., São Paulo, Malheiros, 1996, p. 545.

As relações jurídicas, por sua vez, são definidas dentro desse sistema harmônico, de modo a se sujeitarem a todas as normas que o compõem, principalmente os princípios, considerando que estes funcionam como critério de interpretação ao mesmo tempo em que confere validade às ações jurídicas que os respeitam.

Neste contexto, a relação de tributação é entendida como uma relação jurídica e não mais simplesmente como uma relação de poder, estando, pois, submetida ao disciplinamento jurídico. Logo, devem ser observados inicialmente os princípios jurídicos da tributação na medida em que no disciplinamento jurídico os princípios são considerados as prescrições jurídicas mais importantes.

Porém, vale ressaltar que quando afirmamos que os princípios constitucionais tributários assumem o papel de diretriz das demais regras jurídicas que dispõem sobre os tributos devemos compreender que, na prática, também assumem o papel de limitador do poder de tributar haja vista que os tributos devem respeitar tais princípios sob pena de não possuírem validade jurídica.

Assim, concordamos com o entendimento do Sr. Ministro Celso de Mello quando este afirma:

“O respeito incondicional aos princípios constitucionais evidencia-se como dever inderrogável do Poder Público. A ofensa do estado a esses valores – que desempenham, enquanto categorias fundamentais que são, um papel subordinante na própria configuração dos direitos individuais coletivos – introduz um perigoso fator de desequilíbrio sistêmico e rompe, por completo, a harmonia que deve presidir as relações, sempre tão estruturalmente desiguais entre as pessoas e o Poder”⁹.

Em nosso ordenamento jurídico, os tributos são disciplinados por princípios constitucionais implícitos e explícitos. Na Constituição Federal, mais especificamente em seus arts. 150 a 152, encontramos os princípios fundamentais do Direito Constitucional Tributário, a saber: princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º c/c art. 150, II); da

legalidade (art. 150, I); da isonomia tributária (art. 150, II); da anterioridade (art. 150, III, “a”); do efeito confiscatório (art. 150, IV); da liberdade de tráfego (art. 150, V); da uniformidade geográfica tributária (art. 151, I) e da imunidade tributária recíproca (art. 150, VI, a), entre outros .

Pelos motivos acima apresentados, não resta dúvida de que quando há a criação de tributos, estes devem respeitar os princípios que os norteiam de modo a que venham a adquirir o caráter de legalidade em sua essência e, desta forma, não possuam seu prazo de eficácia fadado à brevidade pelo desrespeito aos postulados gerais, uma vez que norma infraconstitucional alguma possui o condão de validá-la. Porém, se ocorrer tal desrespeito, é tarefa de nosso Egrégio Colegiado, o STF, observar quais os preceitos na lei que instituiu o tributo que geraram as ofensas e, desta forma, declarar sua inconstitucionalidade.

Ora, com o IPMF e posteriormente com a CPMF não poderia ser diferente, ou seja, o respeito aos princípios constitucionais da tributação bem como os princípios gerais devem ser observados na medida em que lhes servem de diretriz e deste modo, lhes cubram com o manto da constitucionalidade. Assim, no decorrer de nosso trabalho confrontaremos tais tributos com os princípios que entendermos serem de maior relevância, ou por em algum momento haver sido alegada sua ofensa, ou por justamente vir a justificar a existência de algumas das previsões legais que a instituiu.

⁹ DE MELLO, Celso. ADIn 939, www.stf.gov.br, p. 283.

1. 4. A QUESTÃO DA LEGALIDADE E DA LEGITIMIDADE

As diversas formas de governo, ao efetivarem suas relações políticas, necessitam da coerção para exercer seu poder de modo a obter obediência a seus comandos. Porém, no caso de um Estado Democrático de Direito, o exercício do poder não pode basear-se unicamente na força, exigindo sempre uma fundamentação na medida em que busca chegar sempre o mais próximo possível do consenso, buscando assim uma adesão cada vez maior. É justamente essa fundamentação que demonstra as razões pelas quais os comandos são obedecidos, incluídos aí os comandos jurídicos, nos reportando a uma abordagem valorativa da legitimidade por detrás do poder. A legitimidade, neste contexto, está presente desde a instituição do poder, devendo, pois, manifestar-se em todas as suas formas, inclusive e principalmente na elaboração e revisão das leis, bem como em sua aplicação.

O poder constituinte é o poder que representa a vontade geral através da criação e da revisão das normas jurídicas que compõem a Constituição de um Estado Democrático de Direito. Ele opera, portanto, de duas formas: através da criação das normas e através da revisão das mesmas. No entanto, no ordenamento constitucional, a atividade normativa que o titular do poder constituinte põe em prática somente adquire legitimidade se responder perfeitamente aos anseios do próprio povo que o faz depositário da soberania de sua vontade geral e, por conseguinte, do bem comum que esta vontade almeja. Neste contexto, pode-se falar de uma obrigatoriedade normativa ético-política na constituição das leis, à qual é condição de possibilidade e legitimidade das mesmas perante os anseios da sociedade que delegou o poder constituinte.

Ora, na medida em que o poder constituinte representa a vontade da sociedade como um todo, pressupõe os valores éticos, morais e culturais da sociedade, os quais pré-condicionam qualquer atividade produtiva normativa, bem como qualquer mudança da ordem jurídica fundamental, a qual deve estar de acordo com os anseios e exigências do bem comum. Sua legitimidade advém, pois, da consonância com as aspirações sócio-políticas da comunidade a que se destina.

Porém, é comum a dificuldade que encontramos para identificar o conceito de legitimidade na medida em que este é confundido com o conceito de legalidade. Neste trabalho adotaremos o conceito clássico de legalidade, ou seja, legalidade é aquilo que está de acordo com a lei. Conforme o professor Arnaldo Vasconcelos é a legalidade uma “ (...) espécie de juridicidade, ou melhor, uma juridicidade qualificada. Abrange o campo do jurídico legal. Sua expressão própria é a lei, que a caracteriza e a define. Só merece esse qualificativo a conduta que se enquadra nas previsões da lei. O legal está na lei”¹⁰.

A lei é elaborada ou modificada com o intuito de atender aos anseios do povo e a busca pelo bem comum, logo não podemos deixar de identificar o elemento valorativo que a impulsiona. Portanto, se entendermos legitimidade como legalidade, estaremos construindo o império da lei, de modo que esta cada vez mais se distanciaria de seu objetivo primeiro que é a representação da vontade do povo, sendo a soberania popular o fundamento de legitimidade de todo sistema jurídico.

No entanto, devemos ressaltar que o Estado Democrático de Direito deve estar em sintonia com os interesses comuns e a vontade do povo e esta afinidade somente pode ser plenamente observada na medida em que existe a correlação entre a legalidade e a legitimidade. Nos Estados onde este ideal democrático se realiza, há, então, uma harmonia entre os interesses do povo e as leis que o regem, o que confere maior grau de legitimidade ao poder legislador e sua atividade legisladora.

Todavia, nem sempre há harmonia entre legalidade e legitimidade, o que gera uma nítida divergência entre o anseio social e o sistema jurídico vigente, provocando crises internas na ordem jurídico-política, porquanto, não havendo tal harmonia, se configura um conflito entre a lei e as diversas formas de direito que foram produzidas e os anseios da vontade geral. Assim, concordamos com D’Entrève ao afirmar que “Legalidade e legitimidade cessam de identificar-se no momento em que se admite que uma ordem pode ser legal mas injusta”¹¹.

Uma vez que distinguimos o conceito de legitimidade e o de legalidade, outro problema surge que é o da identificação dos níveis de legitimidade que se apresentam em

¹⁰ VASCONCELOS, Arnaldo. *Teoria da Norma Jurídica*, 5ª ed., 2000, p. 31.

nosso sistema jurídico. O primeiro e mais comum conceito de legitimidade é o formal, ou seja, é aquele que diz respeito à competência ou poder conferido a instâncias ou órgãos que compõem nosso sistema, bem como a descrição dos procedimentos a serem adotados no exercício do poder. Como exemplo podemos citar o STF que é o órgão legítimo, de acordo com a Constituição, para julgar matéria constitucional, ou mesmo a escolha de um determinado Presidente cuja eleição tenha atendido aos procedimentos também estabelecidos em nossa Carta Constitucional. Porém, não podemos deixar de observar que as regras que tratam tanto da instituição do poder bem como o da repartição de competências e os procedimentos do exercício do poder que devem ser adotados são resultado de uma construção de normas baseadas em valores sociais, compreendidos aí tanto os políticos como os morais e culturais, de modo que acabam por representar uma legitimidade mais ampla que lhe é anterior e pré-existente, ou seja, a legitimidade material. Assim, ambas convivem em uma relação de necessidade de modo que é impossível se pensar na legitimidade formal sem reconhecermos a legitimidade material que a impulsiona.

Um ato normativo tem sua legalidade estabelecida a partir de sua relação harmônica com o sistema jurídico vigente. Neste contexto, convém lembrar que o ápice de nosso sistema jurídico é o conjunto de preceitos presentes na Constituição, preceitos estes que representam os valores sociais fundamentais em conformidade com os anseios do povo e da busca pelo bem comum. Servem, portanto, tais preceitos para regular as demais normas de nosso ordenamento, encontrando-se, deste modo, em posição privilegiada se comparadas as demais regras. Diante do exposto, podemos concluir que a guarda dos preceitos constitucionais é de suma importância para a validade e legitimidade de nosso ordenamento, de modo que a própria Lei Maior reconheceu tal importância ao entender a necessidade de conferir a um órgão jurisdicional sua guarda: o Supremo Tribunal Federal. Assim previu a Constituição ao dispor em seu art. 102 o que se segue:

¹¹ “*Légalité et légitimité*”, in P. Bastid et al., *L'idée de légitimité*, p. 38, Apud José Afonso da Silva, *Curso de Direito Constitucional Positivo*, 16ª ed., São Paulo, Malheiros, 1999, p. 425.

Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição (...).

A função precípua do STF é, pois, a guarda dos preceitos constitucionais. Porém, ao falarmos de preceitos constitucionais, devemos ter em mente que entre estes há duas categorias: os princípios constitucionais e as demais regras constitucionais. Os princípios, conforme vimos no item 1.3., servem de diretriz de aplicação e de interpretação das demais regras constitucionais e infraconstitucionais, sendo aplicados inclusive como fonte para o judiciário nos casos de lacuna e imprecisão da lei, exercendo, portanto, uma função primordial em nosso sistema jurídico de modo que seu desrespeito implica em uma afronta à Constituição das mais graves. Logo, a guarda dos princípios constitucionais é, de fato, uma função das mais relevantes que o Egrégio Colegiado exerce, de modo que velar pelos preceitos constitucionais, principalmente pelos princípios, é uma tarefa da qual não é possível se desviar sob pena de mitigar a legitimidade de sua função. Como não poderia ser diferente, a importância desta tarefa permanece em relação aos princípios constitucionais da tributação.

O Estado é uma entidade soberana que representa a nação no plano internacional. Internamente sua soberania se reflete no poder que o estado tem de governar os indivíduos que se encontrem em seu território. Porém, para governar necessário se faz que se obtenham recursos. E o Estado, por força de sua soberania, exige que os indivíduos lhe forneçam estes recursos que são obtidos através da tributação.

Todavia, num Estado de direito não é possível a sujeição dos contribuintes de forma arbitrária pois há um sistema de normas jurídicas que regula a atuação do Estado (compreendido aí também seus limites) e os direitos e garantias individuais que devem ser respeitados, bem como os princípios constitucionais que devem reger as relações jurídicas. Assim, o exercício do poder de tributar do Estado deve respeitar os dispositivos presentes no texto constitucional que institui em favor dos contribuintes limitações à competência de tributar.

Afirma o Exmo. Ministro Celso de Mello:

“(...) os desvios inconstitucionais do Estado, no exercício do seu poder de tributar, geram, na ilegitimidade desse comportamento do aparelho governamental, efeitos perversos que, projetando-se nas relações jurídico-fiscais mantidas com os contribuintes, deformam os princípios que estruturam a ordem jurídica, subvertem as finalidades do sistema normativo e comprometem a integridade e supremacia da própria Constituição da República.”¹²

Logo, é tarefa de nosso ordenamento jurídico analisar os atos normativos a fim de averiguar a observância não somente de sua legalidade, mas também de sua legitimidade, ou seja, observar não somente o processo legal e legítimo de sua gênese, mas, também, a garantia de que nesta gênese dos atos normativos estão preservados os princípios e valores supremos da Constituição (que representam o cânone normativo da vontade geral e o bem comum que esta vontade almeja) sob pena de mitigar a soberania do povo da qual emana todo poder.

¹² DE MELLO, Celso. ADIn 939, www.stf.gov.br, p. 280.

Capítulo Segundo
A INSTITUIÇÃO DO IPMF

2. 1. O CONTEXTO HISTÓRICO DO SURGIMENTO DO IPMF

Como vimos no capítulo anterior, o imposto é uma espécie de tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte, resultando a obrigação de seu pagamento exclusivamente da situação da vida do contribuinte, relacionada, portanto, a seu patrimônio pessoal. Trata-se, pois, de um tributo não-vinculado, o único previsto em nossa Constituição, cujo fundamento de validade, segundo Roque Antônio Carrazza, reside “na competência tributária da pessoa política, não havendo necessidade, para que ele seja instituído e cobrado, de que o Poder Público desenvolva, em relação ao contribuinte, qualquer atividade específica”.¹³

Ora, em um Estado Democrático, onde a cobrança de impostos constitui a mais importante fonte de arrecadação financeira disponível, um sistema tributário eficaz representa a viabilidade de se realizar os objetivos sociais do programa de governo. E, como no ano de 1991 o Governo Federal não conseguia uma arrecadação financeira suficiente para alcançar o desenvolvimento pretendido, buscou um novo meio, além dos já existentes, de arrecadar fundos.

Assim, surgiu a proposta de instituição de um novo imposto, o Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira (IPMF). Este foi inspirado na idéia de um imposto único sobre transações financeiras proposto, segundo Ricardo César Mandarino Barretto¹⁴, pelo Prof. Marcos Cintra Cavalcanti Albuquerque em um artigo publicado no jornal Folha de São Paulo na data de 14 de janeiro de 1990, intitulado “Por uma Revolução

¹³ CARRAZZA, Roque Antônio. *ob. cit.*, 11 ed., São Paulo, Malheiros, 1998, p. 322.

¹⁴ BARRETTO, Ricardo César Mandarino. *Por uma revolução Tributária*. p. 1.

Tributária”. Neste artigo foi proposto um imposto único sobre transações financeiras com intuito de arrecadação. Esta idéia gerou um sério debate sobre nosso sistema financeiro.

Em 1991 o Governo Federal apresentou o projeto de Emenda Constitucional de nº 41 que tinha por objetivo autorizar à União a instituir um novo imposto, o Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira (IPMF), tributo com natureza de imposto não permanente, para ser exigido ainda no mesmo exercício de sua criação.

Somente em 17 de março de 1993, o Congresso Nacional promulgou a Emenda nº 3/93, que em seu artigo 2º possibilitou à União criar, nos termos de lei complementar, com vigência até 31 de dezembro de 1994, o imposto sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza fiscal, imposto este que de acordo com os parágrafos do artigo acima citado, teria alíquota máxima de 0,25%, ao qual não se aplicaria o disposto no art. 150, III, “b” e VI, nem o disposto no parágrafo 5º do artigo 153 da CF, não estando sua arrecadação sujeita a qualquer modalidade de repartição com as outras entidades federais. Em 13 de julho de 1993 foi promulgada a Lei Complementar nº 77 que veio então a instituir o IPMF (Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira) e a regulamentar a forma de sua cobrança.

Este imposto, no período em que foi cobrado, representou um alívio para os cofres do Governo Federal, que somente no ano de 1994 gerou um total de R\$ 4,98 bilhões (quatro bilhões e noventa e oito milhões de reais), o que correspondeu a 7,74% do total arrecadado no exercício fiscal¹⁵. O sucesso de sua incidência no âmbito da arrecadação não pôde deixar de ser notado. Porém, o mesmo não aconteceu no âmbito jurídico. Várias foram as ações impetradas contra tal imposto, o que levou o Supremo Tribunal Federal a conhecê-lo e se pronunciar sobre diversas alegações de inconstitucionalidade. Apresentaremos no decorrer desta monografia as principais alegações de inconstitucionalidade bem como o entendimento do STF.

¹⁵ Governo reduz alíquota da CPMF de 0,38% para 0,30., www.estadao.com.br, p. 1

2.2. A EMENDA CONSTITUCIONAL Nº3/93 E A LEI COMPLEMENTAR Nº 77

O Governo, através de emenda constitucional, estabeleceu a competência para a União instituir o IPMF, uma vez que este não se encontrava entre os previstos nos arts. 153 e 154 da CF que tratam dos tributos da União. Assim, na data de 17 de março de 1993, o Congresso Nacional promulgou a Emenda nº 3/93, que em seu artigo 2º possibilitou à União instituir, nos termos de lei complementar, com vigência até 31 de dezembro de 1994, o imposto sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza fiscal. Dispunha tal Emenda:

Art. 2.º A União poderá instituir, nos termos de lei complementar, com vigência até 31 de dezembro de 1994, imposto sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira.

§ 1.º A alíquota do imposto de que trata este artigo não excederá a vinte e cinco centésimos por cento, facultado ao Poder Executivo reduzi-la ou restabelecê-la, total ou parcialmente, nas condições e limites fixados em lei.

§ 2.º Ao imposto de que trata este artigo não se aplica o art. 150, III, b, e VI, nem o disposto no § 5.º do art. 153 da Constituição.

§ 3.º O produto da arrecadação do imposto de que trata este artigo não se encontra sujeito a qualquer modalidade de repartição com outra entidade federada.

*§ 4.º Do produto da arrecadação do imposto de que trata este artigo serão destinados vinte por cento para custeio de programas de habitação popular.
(Revogado pela ECR nº 1, de 01/03/94)*

Porém, de acordo com o art. 154, inciso I da CF, os impostos de competência residual da União só poderão ser instituídos ou aumentados mediante lei complementar. O IPMF, portanto, dependia para ser instituído de uma lei complementar, assim como traz prevista a Emenda Constitucional nº 3/93 em seu artigo 2º. Esta lei a ser elaborada necessitava vir o mais completa possível pois o intuito do Governo era iniciar a cobrança ainda no ano de 1993. Não podia, pois, trazer lacunas ou incertezas que propiciassem um atraso em sua cobrança.

Assim, em 13 de julho de 1993 foi editada a Lei Complementar nº 77 que veio a instituir o IPMF (Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira) e a regulamentar a forma de sua cobrança. Tal imposto, da forma como foi disposto, teve sua exigibilidade imediata. Houve, neste período uma “enxurrada” de ações na Justiça, pois muitos entendiam ser este tributo inconstitucional. Tendo sua constitucionalidade questionada, o Supremo Tribunal Federal foi provocado a se pronunciar a respeito, cujo entendimento apresentaremos ao longo deste trabalho.

Capítulo Terceiro

A INCONSTITUCIONALIDADE DO IPMF

3. 1. DA VIABILIDADE DA ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE EMENDA CONSTITUCIONAL

A primeira questão que necessariamente teve de ser analisada foi a viabilidade de arguição de inconstitucionalidade de dispositivos de emenda constitucional. Entramos, pois, no âmbito do poder reformador da Constituição. Pertinente se faz, então, distinguir o poder originário do poder derivado.

O poder constituinte originário posiciona-se como o marco da transição entre a revolução social e o estabelecimento da ordem jurídica resultante desta, não havendo, pois, poder estabelecido que lhe seja anterior ou hierarquicamente superior, de modo que resulta em um poder autônomo e inicial, sendo, portanto ilimitado no plano jurídico e apenas no plano jurídico se considerarmos a existência de limitações de ordem cultural, política, social e moral ao poder originário.

O poder constituinte derivado, por sua vez, ao contrário do originário, é um poder juridicamente limitado, embora represente a vontade política. Sua limitação reside nas delimitações estabelecidas na Constituição, tanto em relação às matérias como quanto à sua própria atuação, estando, pois, intrinsecamente vinculado ao poder originário.

Para o Prof. Manuel Gonçalves Ferreira Filho, o poder Constituinte reformador, seria:

“(...) aquele poder, inerente à Constituição rígida que se destina a modificar essa Constituição segundo o que a mesma estabelece. Na verdade, o Poder Constituinte de revisão visa, em última análise, permitir a mudança da Constituição, adaptação da Constituição a novas necessidades, a novos

impulsos, a novas forças, sem que para tanto seja preciso recorrer à revolução, sem que seja preciso recorrer ao Poder Constituinte originário."¹⁶

Portanto, o simples fato de uma norma vir ao mundo jurídico através de emenda constitucional não lhe afasta do controle de constitucionalidade direto de modo que dela possa ser verificada ou argüida a inconstitucionalidade tendo em vista que se trata de atuação do poder constituinte derivado. E, justamente por tratar-se da norma oriunda de poder constituinte derivado, a hierarquia da norma produzida é indiferente perante o controle de constitucionalidade.

Concorda com tal entendimento o Sr. Ministro Celso de Mello ao afirmar que:

*"O poder reformador, portanto, é um poder derivado e subordinado às prescrições jurídicas condicionantes que, estabelecidas com absoluta supremacia pelo texto da Lei Fundamental do Estado, pautam, necessariamente, a ação do Parlamento no exercício dessa competência institucional. (...) Emendas à Constituição podem, assim, incidir também elas, no vício da inconstitucionalidade, configurado este pela inobservância de limitações jurídicas superiormente estabelecidas no texto constitucional por deliberação do órgão exercente das funções constituintes primárias ou originárias."*¹⁷

Logo, é possível que o STF, a instância jurídica competente, aprecie a arguição de inconstitucionalidade de determinada emenda. Esta posição parece não encontrar resistência no Egrégio Colegiado considerando que este ao se pronunciar a respeito na ADIn 939 afirmou na ementa que:

"As normas de uma Emenda Constitucional, emanadas, que são, de constituinte derivada, podem, em tese, ser objeto de controle, mediante ação

¹⁶ FERREIRA FILHO, Manuel Gonçalves. **Direito Comparado: I – o Poder Constituinte**, São Paulo, José Bushatsky, 1974, p.155/156.

direta de inconstitucionalidade, pelo Supremo Tribunal Federal, quando confrontadas com normas elaboradas pela Assembléia Nacional Constituinte (originária) (art. 102, I, "a")."¹⁸

Não nos resta dúvida, pois, quanto à viabilidade de arguição de inconstitucionalidade de emenda constitucional uma vez que esta é proveniente do poder constituinte derivado, sendo, então, parte do controle de constitucionalidade adotado em nosso sistema jurídico que preza pelos valores considerados em nossa Constituição como fundamentais à perpetuação do Estado Democrático de Direito.

¹⁷ DE MELLO, Celso. ADIn 939, www.stf.gov.br, p. 296

¹⁸ ADIn 926 www.stf.gov.br, p. 154.

3. 2. A ESTRATÉGIA JURÍDICA ADOTADA PELO GOVERNO FEDERAL PARA CONFERIR CONSTITUCIONALIDADE AO IPMF

O Estado é uma entidade cuja soberania possui dois aspectos: externa e interna. Externamente, ou mais precisamente no plano internacional, o Estado exerce sua soberania ao se relacionar com as demais nações. Já internamente, a soberania concretiza-se no poder que o Estado tem de governar os indivíduos que se encontrem em seu território, não sendo este poder subjugado por nenhum outro. É justamente no exercício desta soberania que o Estado exige dos indivíduos os recursos necessários para a realização de seus fins sociais, o que nos faz concluir que o poder de tributar é resultado da soberania interna do Estado.

No Brasil, como ocorre com os demais Estados federativos, o poder de tributar é compartilhado entre os entes políticos internos que o compõem. Assim, cada uma das pessoas jurídicas de direito público possui competência tributária que é uma parcela do poder de tributar que lhe foi atribuída pela Constituição. Portanto, não é possível falar em poder tributário dos entes políticos e sim competência tributária. O poder tributário quem de fato possuiu foi a Assembléia Nacional ao elaborar a Carta Magna que confere validade às competências tributárias que atribui.

O exercício desta parcela do poder de tributar, por sua vez, é limitado pelo Direito na medida em que é por este disciplinado, sendo exercido somente através de lei. Daí podemos compreender porque a Lei Maior só atribuiu tal competência às pessoas jurídicas de Direito Público Interno pois somente estas são dotadas de poder legislativo. Assim, a competência tributária pode ser percebida como as parcelas do poder de tributar que é compartilhado entre os entes federativos e delimitado pelo ordenamento jurídico vigente.

Ora, conforme vimos, as pessoas políticas possuem competência tributária, ou seja, possuem a faculdade de editar leis que criem, *in abstracto*, tributos. No entanto, este processo legislativo está vinculado ao respeito pelos preceitos constitucionais, encontrando aí seus limites.

A Constituição Federal quando abordou a matéria tributária referente à criação de novos impostos, dispôs que:

Art. 154. A União poderá instituir:

I – mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

Tal dispositivo estabelece a competência da União para instituir novos impostos, ou seja, impostos ainda não previstos na Constituição, sendo por isso chamada de *competência residual*, que, segundo a Constituição, deve ser instituído mediante lei complementar. Logo, o caminho natural a ser seguido pelo Governo Federal se optasse por instituir um novo imposto, seria através de lei complementar que, em se tratando de matéria tributária, é de iniciativa privativa do Presidente (art. 61, §1º, inciso II, alínea b).

A exigência de lei complementar foi uma inovação da atual Carta Magna ao levarmos em consideração que na Constituição anterior era possível a criação de impostos mediante lei ordinária, o que significou um enrijecimento pois o processo legislativo de projeto de lei complementar inicia sua discussão e votação na Câmara dos Deputados, passando, posteriormente, pelo Senado Federal, realizando a votação em um só turno, necessitando de maioria absoluta para sua aprovação (art. 69 da CF), sendo pois um processo legislativo com relativa dificuldade.

O Governo, porém, optou pela emenda constitucional como meio de estabelecer a competência específica da União para a instituição do IPMF, o que, de imediato causou certo espanto. Ora, como a União já possuía competência residual para a criação de novos impostos através unicamente de lei complementar, não havia qualquer necessidade de se aprovar uma emenda constitucional para posteriormente editar uma lei complementar que viesse de fato a instituir o tributo, haja vista que não é possível a instituição de impostos mediante somente emenda constitucional.

Ora, sabe-se que a emenda constitucional é um caminho bem mais árduo se comparado ao de lei complementar uma vez que exige a discussão e votação da proposta nas duas Casas do Congresso Nacional, em dois turnos, necessitando de três quintos dos votos dos respectivos membros. Surge, então, uma importante questão: qual a motivação do Governo ao escolher editar uma emenda constitucional e posteriormente uma lei complementar se poderia ter instituído o IPMF somente com a edição de uma lei complementar?

Inobstante a manifesta impropriedade do processo legislativo utilizado, difícil pensar em outra resposta senão a intenção do Governo em evitar as limitações presentes no art. 154 da CF referentes à instituição de novos impostos mediante lei complementar, compreendidos aí a não-cumulatividade e a não coincidência do fato gerador ou base de cálculo de impostos a serem criados em relação aos já discriminados na Constituição.

Ora, como veremos mais detalhadamente a seguir, o IPMF, Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira, possui nitidamente caráter cumulativo em sua cobrança. E por lhe ser inerente, a União não encontrou uma forma de efetuar sua desvinculação, decidindo, pois, utilizar-se de emenda constitucional para eludir o óbice constitucional.

E mais, o art. 157, inciso II que dispõe sobre a repartição das receitas tributárias prevê:

Art. 157. Pertencem aos Estados e Distrito Federal:

II – vinte por cento do produto da arrecadação do imposto que a União instituir no exercício da competência que lhe é atribuída pelo art. 154, I.

Conforme tal dispositivo, a União deveria repassar parte do *quantum* arrecadado com a cobrança do IPMF para os Estados e o Distrito Federal. Porém, de acordo com o parágrafo 3º do art. 2º da Emenda nº3/93, o produto da arrecadação do IPMF não estaria sujeito a qualquer modalidade de repartição com outra entidade federada, o que confrontaria com o dispositivo constitucional.

Assim, também com o intuito de eludir mais este dispositivo, entendeu o Governo, com a anuência do Congresso Nacional, que a previsão da competência da União para a criação do imposto mediante emenda constitucional resolveria o problema do conflito de normas, pois o IPMF não seria instituído de acordo com o art. 154, inciso I da Constituição. Desta forma, resultaria legalizada a não-repartição do IPMF que a União veio a instituir.

Concluimos, pois, que se a Constituição Federal previu a competência tributária da União para criar novos impostos mediante lei complementar (competência residual), não é possível de se conceber que paralelamente e concorrentemente a esta, uma emenda constitucional viesse a prever uma nova competência para a criação de um determinado imposto. Logo, não deve haver outro entendimento para a motivação do Governo em optar por tal estratégia senão a de tentar eludir as limitações previstas no art. 154, inciso I, bem como a disposição do art. 157, inciso II, ambas da Carta Maior.

A questão então que se coloca agora é a de perguntarmos se a estratégia utilizada pelo Governo é legítima, ou seja, se, a despeito de haver um caminho natural previsto na Constituição para a União instituir novos impostos, a opção do Governo em estabelecer a competência para criar o IPMF através de emenda com o intuito único de eludir impedimentos constitucionais pode ser considerada ética e moral mesmo o STF a reconhecendo como constitucional.

Conforme demonstramos no item 3. 1. deste trabalho, as emendas constitucionais, haja vista que resultam da atuação do poder constituinte derivado sendo apostas às normas constitucionais pré-existentes, podem mostrar-se com estas conflitantes, ou seja, podem opor-se às normas constitucionais a que aderem bem como as demais previstas no texto constitucional, o que possibilitaria sua arguição de inconstitucionalidade, resultando aí num limite ao poder de reformar.

A matéria referente ao limite da reforma constitucional encontra-se disciplinada no art. 60, §4º da CF ao determinar que não será objeto de deliberação a proposta de emenda constitucional tendente a abolir: a forma federativa de Estado; o voto direto, secreto, universal e periódico; a separação dos poderes; os direitos e garantias individuais. Este artigo trata do núcleo essencial de valores que compõem nosso sistema

democrático de direito e, por sua relevância, a própria Constituição estabeleceu um mecanismo de proteção, de modo a evitar sua descaracterização.

Segundo o jurista Vital Moreira que ao comentar art. 60, §4º, da CF afirmou que o referido preceptivo:

“(...) emuncia os limites materiais da revisão constitucional, ou seja, as matérias que não podem ser objeto de alteração ou que, pelo menos, não podem ser alteradas em determinado sentido. Ele impede a subversão da Constituição através da revisão, garantindo as características fundamentais do País (...), os direitos fundamentais (...), os elementos principais do sistema político (...) e, finalmente, os instrumentos de garantia da própria Constituição”¹⁹.

Ainda de acordo com o mesmo jurista:

“(...) os limites de revisão constitucional partem de dois pressupostos, que hoje são indiscutíveis na teoria constitucional: a) uma Constituição não é uma lei qualquer, um mero conjunto de preceitos reguladores do processo político, mas sim a lei fundamental da sociedade política e do Estado, que não pode ser alterada nos seus aspectos essenciais sob pena de subversão da própria colectividade política; b) o poder de revisão constitucional é um poder derivado do poder constituinte e a ele submetido, sendo sua função não a de renovar o poder constituinte, alterando livremente a Constituição, mas sim a de defender e preservar a Constituição, mantendo a sua identidade originária e introduzindo as alterações e os ajustamento que se revelem necessários para reforçar a vitalidade da Constituição”²⁰

Surge, então o núcleo imodificável de nosso Diploma Maior composto das chamadas cláusulas pétreas que se colocam na ordem jurídica como “categorias normativas

¹⁹ MOREIRA, Vital. *Constituição e Revisão Constitucional*. Editorial Caminho, Lisboa, 1990, p. 101/102.

²⁰ MOREIRA, Vital. *ob. cit.*, Caminho, Lisboa, 1990, p. 103.

subordinantes que, achando-se pré-excluídas, por decisão da Assembléia Nacional Constituinte, do poder de reforma do Congresso Nacional, evidenciam-se como temas insuscetíveis de modificação pela via do poder constituinte derivado.”²¹

Assim, o Congresso Nacional, por ser o poder constituinte derivado e não originário, não possui legitimidade para modificar o conjunto de valores essenciais consagrados pela nossa Constituição, sob pena de incidir em vício de inconstitucionalidade, o que na prática representaria uma inversão de valores na medida que o papel do congresso ao reformar a Constituição é o de adequar as necessidades atuais aos princípios constitucionais de modo que seus preceitos fundamentais ali previstos possam ser cada vez melhor aplicados.

Dentre os valores essenciais consagrados em nossa Constituição encontramos o princípio tutelar dos direitos e garantias individuais estabelecido pelo poder originário, incluindo aí os direitos e garantias individuais concernentes à tributação.

Ora, o constituinte originário entendeu ser relevante ao ponto de trazer explícitas as limitações do art. 154 referentes à criação de impostos, estabelecendo garantias ao contribuinte, garantias estas que se configuram como cláusulas pétreas e, deste modo, estariam revestidas no manto de imutabilidade previsto no art. 60, §4º, de onde podemos concluir que a opção do Governo Federal de utilizar o recurso da emenda para a criação do tributo e assim evitar tais limitações apresenta-se como uma afronta à vontade do constituinte originário, não podendo, pois, ser reconhecida como constitucional nem tampouco merecer o aceite de nossa sociedade.

Porém, a despeito do caráter ilegítimo, o Governo logrou êxito ao editar a Emenda Constitucional nº 03/93, seguida da promulgação da Lei Complementar nº 77/93, conferindo, assim, legalidade a esse novo tributo, o que não impediu que posteriormente fosse alegada sua inconstitucionalidade, fazendo com que o STF se pronunciasse a respeito.

Como o STF é o órgão que decide *in abstracto* o que é constitucional ou não, possui este o papel de guardião maior da Constituição em nosso ordenamento jurídico. Todavia, no caso em tela, o Colegiado entendeu pela inconstitucionalidade apenas parcial da medida, de modo, que sanados os vícios que foram apontados, o tributo passou a ter sua

²¹ Celso de Mello, **ADIn 939**, p. 295.

constitucionalidade reconhecida e, deste modo, pôde ser cobrado. Logo, podemos afirmar que, com tal decisão, o STF materializou uma medida que mitigou as garantias previstas e protegidas pela Constituição.

Como em nosso sistema jurídico o STF é o órgão responsável pelo julgamento de matéria constitucional, não havendo nenhum outro órgão julgador que lhe seja posterior, para a comunidade jurídica que entende pela ilegitimidade da estratégia adotada pelo Governo, resta apenas contestar doutrinariamente através dos meios que se apresentem acessíveis e demonstrar a insatisfação perante decisões que afrontam o espírito de nossa Lei Maior, agindo também como guardiões dos valores fundamentais de nosso sistema jurídico de modo a cooperar na interpretação adequada dos dispositivos constitucionais, contribuindo assim com os nossos atuais e futuros Ministros do Supremo Tribunal Federal na busca pela realização da justiça social.

3. 3. DAS AÇÕES DIRETAS DE INCONSTITUCIONALIDADE DO IPMF

3. 3. 1. A Ação Direta de Inconstitucionalidade N ° 926

Os Governadores dos Estados do Paraná, Santa Catarina, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul e Tocantins propuseram Ação Direta de inconstitucionalidade do § 2º do art. 2º da Emenda Constitucional nº 3 de 17 de março de 1993, com bases nos artigos 103, V e 102, I, “a” e “p” da Constituição Federal, por entenderem que a instituição do IPMF estaria repleta de inconstitucionalidades de modo que o início de sua cobrança acabaria por acarretar em injustiça.

Em 1º de setembro de 1993, os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária, deferiram, por unanimidade, a medida cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 926 para suspender, até a decisão final da ação, os efeitos do §2º do artigo 2º da EC nº 3/93, no tocante à garantia prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “a” da CF, por entenderem que tal imposto possivelmente apresentava inconstitucionalidades. A referida ADIn teve como relator o Ministro Sydney Sanches, tendo a publicação de seu acórdão datada em 18 de março de 1994.

Esta ADIn possui importância significativa pois foi a primeira vez que a instância superior analisou a constitucionalidade da lei que veio a instituir o IPMF. Mostraremos a seguir os principais argumentos de inconstitucionalidade imputados ao IPMF presentes na exordial e de acordo com os quais o STF julgou tal imposto parcialmente inconstitucional em caráter liminar. São eles:

I – Da inconstitucionalidade do artigo 2º, § 2ª da Emenda Constitucional nº3/93 face ao disposto nos artigos 1º, 18, 60, IV e 150, VI, “a” da Constituição Federal, ou seja, **PRINCÍPIO DA IMUNIDADE RECÍPROCA.**

II – Da inconstitucionalidade do artigo 2.º, §2.º da Emenda Constitucional 3/93 ante o disposto no artigo 150, III, “b” da Lei Maior, ou seja, o PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE.

III – Da inconstitucionalidade do artigo 2.º, parágrafo 2º da Emenda Constitucional nº3/93 ante o disposto no art. 154, I da Constituição Federal, ou seja, o PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE.

Porém, para o deferimento de suspensão liminar dos efeitos do artigo 2.º, §2.º da Emenda constitucional nº 3/93 pleiteada, necessário se fez demonstrar a presença de dois requisitos necessários à obtenção de medida cautelar: “*fumus boni iuris*” e “*periculum in mora*”.

O alicerce jurídico do pedido dos Estados fundamentou-se no PRINCÍPIO FEDERATIVO, consagrado em nosso Diploma Maior nos artigos 1º e 18 e nos princípios constitucionais tributários da ANTERIORIDADE, da NÃO-CUMULATIVIDADE e da IMUNIDADE RECÍPROCA. Houve, segundo os requerentes, ofensa a tais princípios de modo que justificaria a presente ação.

Os excelentíssimos ministros consideraram que os fundamentos apresentados na ação direta de inconstitucionalidade eram relevantes para efeito de concessão de medida cautelar por entenderem pela presença dos dois requisitos necessários à medida cautelar pedida: o *fumus boni iuris* e o *periculum in mora*.

A fumaça de bom direito estaria plenamente demonstrada no alicerce jurídico do pedido que foi fundamentado na quebra do PRINCÍPIO DA IMUNIDADE RECÍPROCA entre a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal, autorizada pelo art. 2.º, § 2.º da Emenda 3/93, o que significaria por em risco a estabilidade da Federação, que, em princípio, não poderia ser afetada sequer por emenda constitucional. Haveria, assim, a plausibilidade jurídica da ação. Não houve, pois, necessidade de análise prévia das outras alegações de inconstitucionalidade para que fosse possível a concessão de liminar.

Quanto ao perigo na demora, este residiria na iminente cobrança do tributo a partir do final do corrente mês na época do juízo da ação, havendo, pois, o risco de lesão ao erário dos Estados, Distrito Federal e Municípios, uma vez que o processo da ação por vezes é lento que, combinado com o caráter compulsório do seu recolhimento, acabaria por acarretar prejuízos irreparáveis.

Por tudo que foi argumentado, o STF em sessão plenária realizada na data de 15 de setembro de 1993 suspendeu liminarmente a cobrança do IPMF, conforme publicou:

Decisão: Por maioria de votos, o Tribunal rejeitou a preliminar de inépcia da inicial, suscitada pelo Ministro Carlos Velloso, vencidos S. Exa. e o Ministro Ilmar Galvão. Ainda por votação unânime, o Tribunal excluiu do processo a União Federal, por ilegitimidade passiva e, em consequência a parte do pedido que contra ela se deduziu. Votou o Presidente. Em seguida, conhecendo, em parte, da ação, o Tribunal passou ao exame do requerimento da medida cautelar, deferindo-a, pelo voto médio, para suspender, até 31.12.93, os efeitos do art. 2.º e seus parágrafos, da Emenda Constitucional n. 03, de 17.03.93, bem como da Lei Complementar n. 77, de 13.07.93. Vencidos, em parte, os Ministros Marco Aurélio e Celso de Mello, que deferiram em maior extensão a cautelar, nos termos enunciados em seus votos; e os Ministros Francisco Rezek, Moreira Alves e Presidente (Min. Octávio Gallotti), que a indeferiram. Ressalvou, ainda, o Tribunal, que não podendo ser pronunciada, até 31.12.93, a decisão definitiva, serão os autos trazidos a Plenário, pelo Relator, em questão de ordem, para que se delibere sobre a subsistência e se reavalie a extensão da medida cautelar.

Em março de 1994, resolvendo a Questão de Ordem proposta pelo Relator, por votação unânime, o Tribunal julgou prejudicada essa ação por já ter este Colegiado se pronunciado sobre tais alegações na ADIn 939 que trataremos a seguir.

3. 3. 2. A Ação Direta de Inconstitucionalidade Nº 939

Ainda em 1993, o STF foi provocado a se pronunciar mais uma vez sobre o IPMF no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade 939, Medida Cautelar promovida pela Confederação Nacional dos Trabalhadores no Comércio contra a lei que veio a instituí-lo, cujo projeto foi de iniciativa do Sr. Presidente da República. O relator desta ação foi novamente o Sr. Ministro Sydney Sanches.

Ora, dúvida quanto a possibilidade de arguição de inconstitucionalidade de dispositivos de emenda constitucional parece que já não havia mais, bem como quanto à ofensa ao princípio da Imunidade Recíproca existente entre os entre federativos. Restava, portanto, a análise das outras alegações de inconstitucionalidade, algumas presentes também na ADIn 926.

Alegaram na inicial os Autores o que se segue:

- I – Ofensa ao Princípio da Anterioridade
- II – Ofensa ao Princípio da Não-cumulatividade
- III – Ofensa ao Princípio do Equilíbrio Orçamentário
- IV – Ofensa ao Princípio da Capacidade Contributiva
- V – Ofensa à Vedação a Bitributação do Contribuinte
- VI – Ofensa às Imunidades Específicas previstas no art. 150, inciso VI, alíneas “b”, “c” e “d” da Constituição Federal.

Com a publicação do acórdão em 18 de março de 1994, tivemos a declaração de inconstitucionalidade parcial da Emenda Constitucional 3/93 e da Lei Complementar nº77. Fazemos agora, a oportuna transcrição:

Ação Direta de Inconstitucionalidade de Emenda Constitucional e de Lei Complementar, Imposto Provisório sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira – IPMF, Artigos

5.º, § 2.º, 60, § 4.º, Incisos I e IV, 150, Incisos III, “b”, e VI, “a”, “b”, “c” e “d”, da Constituição Federal. 1 – Uma Emenda Constitucional, emanada, portanto de Constituinte derivada, incidindo em violação à Constituição originária, pode ser declarada inconstitucional, pelo Supremo Tribunal Federal, cuja função precípua é de guarda da Constituição (art. 102, I, “a”, da C.F.). 2 – A Emenda Constitucional n. 3, de 17.03.93, que, no art. 2.º, autorizou a União a instituir o IPMF, incidiu em vício de inconstitucionalidade, ao dispor, no § 2.º desse dispositivo, que, quanto a tal tributo, não se aplica o art. 150, III, “b” e VI, da Constituição, porque, desse modo, violou os seguintes princípios e normas imutáveis (somente eles, não outros): 1 – o princípio da anterioridade, que é garantia individual do contribuinte (art. 5.º, § 2.º, art. 60, § 4.º, inciso IV e art. 150, III, “b” da Constituição); 2 – o princípio da imunidade tributária recíproca (que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição de impostos sobre o patrimônio, rendas ou serviços uns dos outros) e que é garantia da Federação (art. 60, § 4.º inciso I, e art. 150, IV, “a”, da C.F.); 3 – a norma que, estabelecendo outras imunidades impede a criação de impostos (art. 150, III) sobre: a) templos de qualquer culto; b) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; e c) livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão; 4 – Em consequência, é inconstitucional, também, a Lei Complementar n. 77, de 13.07.93, sem redução de textos, nos pontos em que determinou a incidência do tributo no mesmo ano (art. 28) e deixou de reconhecer as imunidades previstas no art. 150, IV, “a”, “b”, “c” e “d” da C.F. (arts. 3.º, 4.º e 8.º do mesmo diploma, L.C. n. 77.93). 5 – Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada procedente, em parte, para tais fins, por maioria, nos termos do voto do Relator, mantida, com relação a todos os contribuintes, em caráter

definitivo, a medida cautelar, que suspendera a cobrança do tributo no ano de 1993.

O imposto voltou, então, a ser cobrado durante o ano de 1994, não mais ferindo o princípio da anterioridade, vigorando até 31 de dezembro deste mesmo ano, gerando, para os cofres do Governo Federal, um total de R\$ 4,98 bilhões, o que correspondeu a 7,74% do total da receita anual arrecadada²².

Passaremos agora ao exame detalhado das alegações de inconstitucionalidade que entendemos serem as mais pertinentes presentes nas iniciais que foram submetidas a julgamento pelo STF.

²² Governo reduz alíquota da CPMF de 0,38% para 0,30. www.estadao.com.br, p. 1.

3. 4. AS PRINCIPAIS ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE

3. 4. 1. Princípio da Imunidade Tributária Recíproca

A Constituição Federal de 88, ao tratar da organização do Estado, estabeleceu o pacto federativo segundo o qual todos os seus entes políticos se encontram em um mesmo patamar por serem juridicamente iguais. Tal pacto encontra-se firmado, especificamente, em seus artigos 1º e 18 abaixo transcritos:

Art. 1º. A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito (...)

Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.

A igualdade jurídica significa que os Estados-membros de nossa federação recebem o mesmo tratamento jurídico, diferindo entre si apenas quanto às competências distintas que vêm previstas na Constituição e não quanto ao nível hierárquico que ocupam. São, pois, as competências que recebem da Carta Política que estabelecem o âmbito de atuação de autonomia, de modo que a União e os Estados-membros só podem agir com independência dentro dos limites que lhes é imputado.

É justamente sobre a convivência pacífica e harmônica de seus Estados-membros e a União, que, como vimos, são pessoas jurídicas de direito público interno, dotadas de autonomia recíproca para atuar dentro dos limites que a própria Constituição

lhe outorga, que o sistema federativo repousa seu alicerce, chegando mesmo esta autonomia a representar a própria essência do princípio federativo.

Ora, na medida em que as funções governamentais não se encontram concentradas em um único órgão e sim em torno de seus diversos centros políticos e administrativos, cada qual autônomo na esfera reservada à sua competência, de modo que se mantêm independentes entre si embora coexistindo no mesmo território, podemos concluir que a organização deste tipo de sistema é complexo, necessitando, pois, da fixação de princípios que norteiam e impõem sua observância de modo a possibilitar sua sobrevivência.

Ao aplicarmos o princípio federativo à área tributária podemos concluir que os entes da federação são imunes à tributação, ou seja, um ente da federação não pode cobrar impostos sobre patrimônio, renda ou serviços de outro. Tal imunidade, uma vez que decorre da própria organização do Estado, possui natureza ontológica, não necessitando, pois, de previsão expressa para fazer-se valer. Porém, a atual Carta Política, em seu art. 150, VI, alínea “a”, resolveu vedar explicitamente a instituição de impostos sobre uns dos outros, conforme abaixo descrito:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

VI – instituir impostos sobre:

a) Patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

Assim, ao proibir expressamente que qualquer uma das entidades políticas de nossa federação institua impostos que incidam sobre o patrimônio, renda ou serviços de outra, encontramos mais uma limitação ao poder de tributar dos entes políticos que são os que possuem competência tributária para tal. Tais dispositivos encontram abrigo de vários doutrinadores, como Paulo de Barros Carvalho, ao afirmar que:

“A imunidade recíproca, prevista no art. 150, VI, “a”, da Constituição é uma decorrência pronta e imediata do postulado da isonomia dos entes constitucionais, sustentado pela estrutura federativa do Estado brasileiro e pela autonomia dos Municípios. Na verdade, encerraria imensa contradição imaginar o princípio da paridade jurídica daquelas entidades e, simultaneamente, conceder pudessem elas exercer suas competências impositivas sobre o patrimônio, a renda e os serviços, umas com relação às outras. Entendemos, na linha do pensamento de Francisco Campos, Oswaldo Aranha Bandeira de Mello e Geraldo Ataliba, que, se não houvesse disposição expressa nesse sentido, estaríamos forçados a admitir o princípio da imunidade recíproca, como corolário indispensável da conjugação do esquema federativo de Estado com a diretriz da autonomia municipal. Continuará a imunidade, ainda que explícita, com o mesmo vigor que a formulação expressa lhe outorgou.

É em nome do cânone da supremacia do interesse público ao particular que a atividade de administração tributária ganha foros de efetividade prática. E não poderíamos compreender como, debaixo dessa mesma linha diretiva, uma pessoa jurídica de direito público, munida de personalidade política e autonomia, pelos dizeres explícitos da Constituição, viesse a submeter-se aos poderes de fiscalização e de controle, que são insitos ao desempenho daquele tipo de atividade.”²³

Ora, para que seja possível tributar, necessário se faz que a pessoa jurídica de direito público interno tenha poder sobre o sujeito passivo que sofre a tributação de modo a assegurar, mediante coação, a exigência do tributo. Porém, entre os entes políticos da federação não há que se falar de sujeição ao poder de tributar pois se assim o fosse, iria de encontro à autonomia estabelecida a partir do princípio federativo, que, conforme vimos,

²³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 5ª ed., São Paulo, Saraiva, 1991, p. 120.

constitui um dos pilares de nossa organização política. Daí, podemos concluir pela impossibilidade de um ente federativo instituir um tributo que venha a incidir sobre os demais membros da federação.

Porém, a Emenda constitucional nº 3/93 ao prever em seu art. 2º, §2º que ao IPMF não se aplicaria o art. 150, inciso VI, decidiu extinguir, “*in casu*”, a imunidade tributária dos Estados, Municípios e Distrito Federal, uma vez que estes entes federativos não cederam a qualquer tempo à União Federal poderes tributários sobre as demais pessoas públicas. Assim, entenderam os requerentes da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 926 ao afirmar na exordial que:

“(…) tributar os Estados e Municípios por via do IPMF, é verdadeira desfiguração da Federação, pois significa reconhecer a um de seus componentes o poder de império sobre os demais, criando através de norma constitucional derivada tratamento desigual a pessoas políticas situadas no mesmo nível jurídico conforme determinação de norma constitucional originária”²⁴.

Portanto, em respeito ao princípio federativo que representa um dos pilares da nossa Constituição Federal, o egrégio Tribunal, no julgamento da ADIn nº 926, concluiu cauterlamente pela inconstitucionalidade do dispositivo de lei que determinou a não aplicação do princípio da imunidade recíproca. Posteriormente, o mesmo Colegiado no julgamento da ADIn nº 939 declarou definitivamente a inconstitucionalidade da expressão “ não se aplica o art. 150, (...) VI,” contida no § 2º do art. 2º da EC3/93.

3. 4. 2. Princípio da Anterioridade

Na seção II do Título VI da Constituição Federal que trata das limitações do poder de tributar, encontra-se previsto no art. 150, inciso III, alínea “b” o seguinte:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

III – Cobrar tributos:

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou. (grifo nosso)

Ora, como no Brasil o exercício fiscal começa sempre no dia 1º de janeiro, havendo, pois, coincidência entre o ano civil e o ano fiscal, podemos inferir a partir de tal dispositivo constitucional que um imposto somente poderá ser cobrado ou ter sua alíquota aumentada se a lei que o instituiu ou o aumentou tenha sido publicada até o dia de 31 de dezembro do ano anterior ao início de sua cobrança. Assim, uma lei instituidora de um determinado tributo só produzirá seus efeitos na ordem jurídica com o início do ano fiscal.

Trata-se do princípio da anterioridade ao exigir que a instituição de novos tributos bem como a majoração dos já existentes seja realizado mediante lei, tornando possível a ciência do gravame a que o contribuinte, pessoa natural ou jurídica, se sujeitará no futuro próximo, permitindo assim o planejamento de suas atividades econômicas, não sendo, pois, surpreendido. É, deste modo, um meio de evitar a incerteza quanto ao ônus tributário a que os particulares estariam sujeitos.

Abre-se, assim, a possibilidade ao contribuinte de previamente organizar e planejar seus negócios e atividades. O fim primordial desta limitação constitucional é então a tutela da segurança jurídica, especificamente configurada na justa expectativa do contribuinte quando à certeza e à previsibilidade da sua situação fiscal.

Considerando que tal princípio visa assegurar a certeza nas relações tributárias, podemos concluir que tal princípio tem relação direta com o princípio constitucional da segurança jurídica, uma vez que evita que os contribuintes sejam surpreendidos durante o curso do exercício fiscal com a mudança das regras tributárias.

²⁴ ADIn nº 926, www.stf.gov.br, p. 159.

Possui, deste modo, grande relevância no contexto tributário considerando que o princípio da segurança jurídica constitui um dos pressupostos do nosso ordenamento jurídico.

Surge, porém, outra importante questão, a saber: se o propósito da inclusão desta norma geral na Carta Maior é o de assegurar aos contribuintes que estes não sejam surpreendidos com a oneração fiscal no ano em curso, estaria este princípio revestido em uma garantia individual dos contribuintes? O problema que nos é colocado agora, é, pois, o de identificarmos ou não o princípio da anterioridade como uma garantia individual do tipo que é protegida pelo artigo 60, §4º inciso IV da Constituição, possuindo, por consequência, o manto de imutabilidade, de modo que sua derrogação transitória imposta pela Emenda constitucional nº 3/93 pudesse significar importante ofensa ao nosso ordenamento jurídico.

O art. 60, §4º da Constituição Federal que estabelece os limites explícitos do poder de revisão que pode ser chamado como as cláusulas pétreas ou garantias de eternidade, dispõe que:

Art. 60.....

§4º. Não será objeto de deliberação a proposta de Emenda tendente a abolir:

IV – os direitos e garantias individuais.

Paulo de Tarso Braz Lucas, então Subprocurador-Geral da República, em seu parecer presente no relatório da ADIn Nº 939 defende a tese de que a observância ao título II da atual Carta Magna que trata dos direitos e garantias fundamentais leva a conclusão de que os direitos e garantias individuais que constituem o núcleo imutável de nosso ordenamento jurídico são aqueles que dispõem diretamente sobre a vida, a liberdade, a igualdade e a propriedade. São, pois, direitos de caráter universal e intertemporal justamente por relacionarem-se às esferas biológica, psicológica e espiritual do homem, com exceção apenas do direito à propriedade, que inspirou sua inserção dentre tais direitos por justificativa histórica bem como diretamente pela escolha de nosso modelo econômico.

Assim, ainda para o subprocurador, embora o princípio da anterioridade possua grande relevância para nosso ordenamento jurídico, tendo em vista que sua extensão

não se refere aos aspectos biológico, psicológico e espiritual do ser humano, não possuiria caracter universal nem intertemporal, não constituindo, portanto, um dos direitos e garantias protegidos pelo art. 60, §4º, inciso IV da CF, sendo, desta forma suscetível de modificação, suspensão ou abolição.

Já o Ministro Marco Aurélio Mello, na transcrição de seu voto, não concorda com o entendimento acima apresentado ao registrar sua convicção, segundo ele:

“(...) firme e categórica de que não temos, como garantias constitucionais apenas o rol do artigo 5º da Lei Básica de 1988. Em outros artigos da Carta encontramos, também, princípios e garantias do cidadão, nesse embate diário que trava com o Estado, e o objetivo maior da Constituição é justamente proporcionar uma certa igualação das forças envolvidas – as do Estado e as de cada cidadão considerado de per se”²⁵.

A demonstração da procedência desse entendimento pode ser observada no dispositivo a seguir transcrito, uma vez que nossa Carta Política admite os direitos implícitos que decorrem de preceitos nela contidos e que, portanto, não estão expressos, a saber:

Art. 5º.....
§2º. Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa seja parte.

Para reafirmar tal entendimento, o excelentíssimo Ministro questionou-se a respeito do processo legislativo utilizado para a criação de tal imposto, ou seja, questionou-se o porquê da União ao instituir o IPMF, ter se utilizado de emenda constitucional para

prever sua competência em vez de aplicar a competência prevista no artigo 154, inciso I da Constituição Federal, que é o meio adequado para a criação de um novo imposto. Diante tal questionamento apresentou o seguinte argumento:

“A resposta é, desenganadamente, a tentativa de burlar as garantias constitucionais vigentes, drible que não pode prosperar, porquanto o inciso IV do §4º do artigo 60 é categórico que veda a tramitação de proposta de Emenda tendente a abolir os direitos e garantias individuais. Buscou-se mediante esse instrumento, que é a Emenda constitucional, viabilizar um imposto que pela própria nomenclatura tem repercussões inconciliáveis com certas garantias do contribuinte”²⁶.

Porém, um argumento muitas vezes levantado para combater tal entendimento é a conclusão de que na medida em que o próprio constituinte originário abriu exceções referentes a tal princípio ao prever que no § 1º do art. 150 que a vedação do inciso III, alínea “b” do mesmo artigo “não se aplica aos impostos previstos nos arts. 153,I, II, IV e V e 154, II da CF”, estaria admitindo que este não se encontra dentre as garantias individuais, o que, por consequência tornaria possível revisioná-lo.

Ora, a Assembléia Nacional Constituinte, pela própria natureza do poder que lhe foi outorgado não sofre as limitações materiais, bem como as limitações jurídicas do poder de reformar ao formular o texto constitucional, o que na prática seria impossível. Assim, não podemos concluir que pelo fato do poder constituinte originário delinear determinado princípio ao abrir exceções, automaticamente estaria autorizando ao poder reformador também fazê-lo, principalmente quando semelhante princípio encontra-se inserido entre as chamadas cláusulas pétreas.

De acordo com o mesmo entendimento temos o voto do Sr. Ministro Celso de Mello ao afirmar que:

²⁵ MELLO, Marco Aurélio. **ADIn 939**, www.stf.gov.br, p. 259.

²⁶ MELLO, Marco Aurélio. **ADIn 939**, www.stf.gov.br, p. 259.

“O princípio da anterioridade da lei tributária, além de constituir limitação ao poder impositivo do Estado, representa um dos direitos fundamentais mais relevantes outorgados pela Carta da República ao universo dos contribuintes. Não desconheço que se cuida, como qualquer outro direito, de prerrogativa de caráter meramente relativo, posto que as normas constitucionais originárias já contemplam hipóteses que lhe excepcionem a atuação”²⁷.

Logo, a exceção da aplicação do princípio da anterioridade prevista em nosso Diploma Maior não lhe retira o caráter de garantia constitucional que o reveste, ao contrário, serve para reafirmar sua existência tendo em vista que só se pode criar uma exceção daquilo que de fato existe. Parece concordar com tal posicionamento o Ministro Marco Aurélio ao afirmar que “as exceções a esses direitos, insertos na própria Carta, apenas os confirmam”²⁸, oportunidade em que reforça seu entendimento ao tomar como exemplo o direito de propriedade que é, reconhecidamente um direito do cidadão, porém mitigado pelo art. 5º, inciso XXIV que dispõe sobre desapropriação. Aponta também como exemplo a exclusão da pena de morte, que sem sombra de dúvida, é considerada um direito, porém, em caso de guerra declarada é admitida nos termos do art. 84, inciso XIX da mesma Carta.

O Ministro Celso de Mello nos lança ainda um importante alerta ao frisar que:

“A reconhecer-se como legítimo o procedimento da União Federal de ampliar, a cada vez, pelo exercício concreto do poder de reforma da Carta Política, as hipóteses derogatórias dessa fundamental garantia tributária, chegar-se-á, em algum momento, ao ponto de nulificá-la inteiramente, suprimindo, por completo, essa importante conquista jurídica que integra, como um dos seus elementos mais relevantes, o próprio estatuto constitucional dos contribuintes.”²⁹

²⁷ DE MELLO, Celso. **ADIn 939**, www.stf.gov.br, p. 282

²⁸ MELLO, Marco Aurélio. **ADIn 939**, www.stf.gov.br, p. 259.

Quanto à exceção prevista na Emenda Constitucional nº3/93, esta não encontra guarida em nosso ordenamento jurídico uma vez que em que o legislador constituinte de 1988 fixou taxativamente, e não exemplificativamente, todas as exceções para aplicação do princípio da anterioridade, de modo que as exceções que não correspondam àquelas previstas pelo legislador originário devem ser consideradas uma afronta à atual Carta Magna.

O STF no julgamento da ADIn 939 entendeu que o princípio da anterioridade acaba por revestir-se em uma garantia individual dos contribuintes em não serem surpreendidos pela criação ou incidência de novos tributos durante exercício financeiro em curso, e como tal, está protegido pela Constituição em seus artigos 5º, §2º e 60, §4º, inciso IV.

Ao declarar a inconstitucionalidade do §2º do art. 2º da Emenda 3/93, que previa a não incidência do art. 150, inciso III, alínea “b”, por consequência, também foi declarada inconstitucional o art. 28 da Lei Complementar nº 77/93 que permitiu a cobrança do tributo ainda no ano de 1993.

3. 4. 3. Princípio da Não-cumulatividade

A CF, de acordo com seu art. 154, inciso I, possibilitou à União a instituição de novos impostos mediante lei complementar, com a ressalva de que tais impostos não poderiam ser cumulativos bem como não poderiam ter como fato gerador ou base de cálculo próprios dos impostos já discriminados constitucionalmente, como transcreveremos a seguir:

Art. 154. A União poderá instituir:

I – mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e

²⁹ DE MELLO, Celso. **ADIn 939**, www.stf.gov.br, p. 284.

não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

Ora, uma vez que o IPMF tem como fato gerador as diversas movimentações financeiras realizadas por seus sujeitos passivos, é real a possibilidade que um mesmo numerário seja movimentado por mais de uma vez, de modo que sobre este, a cada movimentação, incida repetitivamente o imposto. Podemos apresentar um claro exemplo da incidência cumulativa do tributo em questão: um determinado lançamento a débito, efetuado em conta corrente, de depósito para aplicação financeira de renda fixa com posterior lançamento a crédito na conta corrente de depósito do resgate da aplicação, e, finalmente, lançamento a débito para aplicação e um segundo lançamento a débito do valor do resgate. Teremos, neste caso, sucessivas incidências do IPMF sobre o numerário, o que comprova, na prática, que este imposto não deixaria de ser um tributo eminentemente cumulativo, pois sua incidência se dá em série sobre um mesmo produto ou serviço, acabando por onerá-lo sucessivas vezes. Logo, a instituição do IPMF vai de encontro ao princípio constitucional da não-cumulatividade, o que equivale a dizer que sua instituição incidiu em inconstitucionalidade.

Ao preservar o contribuinte da incidência cumulativa de determinado imposto, esse princípio representa uma limitação à instituição de impostos, sendo considerado por muitos estudiosos e aplicadores do direito como mais uma das garantias asseguradas aos contribuintes de não sofrerem sobrecarga tributária, o que implica dizer que não poderia ser revogado, nem mesmo por emenda constitucional, pois o poder derivado não possui legitimidade para alterar as disposições que compõem o núcleo imodificável de nossa Constituição.

No caso em tela, conforme entendimento apresentado na exordial, os impedimentos relativos ao artigo acima citado, compreendida aí também a não coincidência do fato gerador ou base de cálculo de impostos a serem criados com os impostos já discriminados na Constituição, foi a motivação para o Governo escolher a emenda como meio de estabelecer a competência específica para a União instituir o IPMF, a despeito da

competência residual já existente. Assim, alegaram os requerentes da ADIn 939 ao afirmar que:

“A União não tendo encontrado uma forma de desvincular do IPMF a cumulatividade que lhe é inerente, usou do árduo caminho da reforma à Constituição, obtendo êxito com a edição da Emenda Constitucional nº 03/93, para só então editar a Lei Complementar nº 77/93 que o instituiu”. Porém, uma vez que este princípio se trata de cláusula pétrea e, portanto, reveste-se no manto de imutabilidade, a União teria incidido em inconstitucionalidade.

Concordou com tal entendimento o excelentíssimo Ministro Marco Aurélio ao afirmar em seu voto no julgamento da ADIn nº 939 o que se segue:

“A nomenclatura dada ao IPMF (Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira), o objeto do Imposto, por si só, sem que tenhamos que fazer a leitura de alguns dos dispositivos da Lei Complementar nº 77/93, revelam a transgressão ao princípio da cumulatividade. Por que temos a ofensa a esse princípio? Porque não se cogita da possibilidade de o contribuinte, tendo em conta um mesmo numerário, movimentado por mais de uma vez, vir a creditar-se quanto a um recolhimento do imposto já realizado. E talvez aqui tenhamos, até mesmo, a justificativa para esse percentual que, à primeira visão, transparece irrisório, de 0,25%. É que, diante da norma do artigo 2º, diante da incidência reiterada desse percentual, ele não se circunscreve a 0,25%. Por isso mesmo, como salientado pelo Professor Ives Gandra, é que se buscou amparo no instituto da emenda constitucional, não se utilizando simplesmente o instrumento atinente ao inciso I do artigo 154 - a lei complementar- porque já se sabia, de antemão, pelas peculiaridades, pela forma da cobrança, pela amplitude da incidência o Imposto Provisório sobre

Movimentação Financeira, que conflitaria com o princípio da não-cumulatividade.”³⁰

Reiteramos, então, que se a Constituição Federal criou um caminho pela qual deva ser percorrido para a instituição de um imposto, que é através de lei complementar, não deve haver outro entendimento para a motivação do Governo preferir ao instituir o IPMF utilizar-se de emenda constitucional para estabelecer sua previsão, que é um processo bem mais dificultoso, senão o de tentar eludir as limitações previstas no art. 154, inciso I da Carta Maior.

No entanto, para o Ministro Neri da Silveira, o subterfúgio utilizado pelo Governo para contornar a limitação implantada pelo princípio da não-cumulatividade foi eficaz ao argumentar em seu voto no julgamento da ADIn 939 que a instituição do IPMF se utilizou da competência tributária estabelecida por emenda constitucional de modo que, neste caso, não incide o art. 154, I da CF. Em decorrência, não caberia invocar qualquer dos incisos do parágrafo 4º do art. 60 da atual Carta Política. Acrescenta ainda que não vê obstáculo à criação deste tributo com previsão determinada por meio de emenda constitucional e não apenas proveniente de lei complementar.

Parece concordar com essa linha de pensamento o Exmo. Ministro Ilmar Galvão ao desconsiderar a alegação de ofensa ao princípio da não-cumulatividade por entender que tal dispositivo se dirige exclusivamente ao legislador infraconstitucional de modo que não implicaria em vedação a instituição de nova figura tributária que tem sua previsão estabelecida através de emenda constitucional.

Na verdade, ao ter a competência tributária para a instituição do IPMF conferida à União através de uma emenda, o Governo conseguiu desviar a atenção em torno do questionamento do efeito cumulativo na sua cobrança, o que provavelmente foi sua intenção e com o julgamento da ADIn 939, o Supremo Tribunal Federal desconsiderou a alegação de ofensa ao princípio da não-cumulatividade em relação a incidência do IPMF nas movimentações financeiras. Tal julgamento de fato significou que não houve ofensa ao princípio da não-cumulatividade, não por este efeito estar ausente e sim porque tal imposto

³⁰ MELLO, Marco Aurélio. **ADIn 939**, www.stf.gov.br, p. 263.

foi instituído de acordo com a competência prevista na Emenda Constitucional 3/93 e, neste caso, mesmo havendo o efeito cumulativo, a cobrança seria legal.

3. 4. 4. Princípio da Capacidade Contributiva

O art. 5º da Carta Magna estabeleceu o princípio geral da isonomia. Tal princípio dispõe que todos são iguais perante a lei. Porém, não se deve compreender a igualdade de forma absoluta mas sim de acordo com o pensamento de Rui Barbosa ao afirmar que “a regra da igualdade consiste senão em quinhoar desigualmente os desiguais, na medida em que se desiguam”³¹. A igualdade residiria apenas no caráter hipotético das normas jurídicas o que equivale a dizer que todas as pessoas que se encontrem na situação prevista em lei devem sofrer a mesma consequência.

Este princípio, quando aplicado ao tributos, apresenta-se como a garantia constitucional de que todos que se encontram em condições semelhantes receberão tratamento isonômico perante a lei em relação à contribuição tributária. Assim, podemos resumir a aplicação deste princípio ao afirmar que a lei instituidora de um tributo não deve discriminar os contribuinte que se encontrem em situação jurídica equivalente ao mesmo tempo que deve discriminar daqueles que se não se encontrem em uma situação jurídica equivalente.

Logo, a igualdade que é referida em tal dispositivo deve ser aplicada no âmbito da capacidade contributiva e não na cobrança dos tributos em si mesma. Ou seja, aqueles que possuem maior capacidade contributiva devem sujeitar-se ao pagamento de uma carga tributária maior se em comparação aos que possuem condição financeira inferior ao mesmo tempo em que àqueles que se encontram em igualdade de condição econômica devem incidir os mesmos tributos.

O princípio da capacidade contributiva encontra-se previsto no art. 145, §1º da CF que dispõe:

Art. 145

§1º. Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Ao utilizar o termo “sempre que possível”, tal dispositivo pode conduzir à interpretação de que tal princípio somente deva ser aplicado quando for possível, no sentido apenas pragmático. Tal entendimento encontra adeptos até mesmo no Supremo, como, por exemplo, o Ministro Carlos Velloso, que em seu voto no julgamento da ADIn 939 se valeu deste argumento para demonstrar a irrelevância do questionamento acerca da alegada ofensa ao princípio da capacidade contributiva.

Porém, compreendemos que a observância de tal princípio é sempre possível, bastando apenas a boa vontade da administração em torná-lo efetivo. O que provavelmente motivou o poder constituinte em criar tal dispositivo se deva quanto ao caráter pessoal do tributo. Este entendimento é compartilhado com o professor Hugo de Brito que afirmar que o termo “*sempre que possível*, do §1º do art. 145, diz respeito apenas ao caráter pessoal dos tributos, pois, na verdade nem sempre é possível um tributo com caráter pessoal”³².

A combinação desses princípios tem por escopo realizar a justiça social através da distribuição de renda bem como o de não permitir que sobre pessoas que se encontrem em situações semelhantes incida tributação diferenciada de modo a privilegiar alguns em detrimento de outros.

Ora, temos de reconhecer que os tributos decorrem da incidência de uma percentagem. Porém, neste contexto, o respeito à capacidade contributiva residiria na estipulação de diferentes percentuais de modo a adequar sua cobrança à situação econômica

³¹ BARBOSA, Rui. *Oração aos Moços*. p.24/25

³² BRITO, Hugo de. *ob. cit.*, 13ª ed., São Paulo, Malheiros, 1998, p. 41

do contribuinte. No caso em tela, o percentual estipulado para a incidência do tributo que recai sobre movimentações financeiras foi de no máximo 0,25%, sendo este de caráter único. Logo, de acordo com tal entendimento, houve uma afronta a esse princípio.

Assim pensa o Sr. Ministro Marco Aurélio, ao afirmar em seu voto da ADIn 939 que:

“Os tributos decorrem sempre da incidência de uma percentagem, e a menos que digamos que o preceito do §1º do art. 145 seja letra morta, não tenha um sentido próprio, haveremos de assentar que a distinção, em face à capacidade contributiva, deve ser fruto da previsão de percentuais diversos alusivos ao mesmo tributo, tendo presente a potencialidade econômico-financeira de cada qual dos contribuintes”.

Há, contudo, quem entenda que a incidência do IPMF não desrespeita o princípio da capacidade contributiva, ao contrário, contribui na medida em que sua alíquota de 0,25% resultaria insignificante para aqueles que ganham um ou poucos salários mínimos uma vez que estes quando efetivassem movimentação financeira, se efetivassem, seria sobre uma importância ínfima de modo que a sua cobrança praticamente não seria sentida, o que não ocorreria com aqueles que possuem uma alta renda. Sobre estes sim, haveria uma cobrança que seria de fato sentida, de modo que o IPMF somente seria pago por aqueles que movimentam uma grande soma em dinheiro.

Ora, se a adoção de um percentual único não ferisse o princípio da capacidade contributiva, ao contrário, ressaltasse o princípio da igualdade, qual a justificativa, então para a aplicação de percentuais diversos e progressivos na cobrança do imposto de renda que é o tributo com caráter pessoal por excelência em nosso sistema jurídico?

Entendemos que a única explicação possível para a adoção de percentuais diferentes e progressivos na tabela de aplicação do imposto de renda estaria justamente no respeito ao princípio da capacidade contributiva, uma vez que este imposto estabelece que pessoas com maior poder aquisitivo paguem uma contribuição maior se comparadas com

pessoas de menor poder aquisitivo, de modo que a igualdade residiria na identificação de diversas situações econômicas em que os contribuintes se enquadram.

Concluimos pois que a adoção de um percentual único na cobrança do IPMF é uma afronta ao princípio da capacidade contributiva, princípio este que se reveste como uma garantia constitucional do contribuinte de que ao lhe ser cobrado impostos de caráter pessoal, deverá sempre ser levada em consideração a sua capacidade contributiva. E por tratar-se de uma das garantias constitucionais do contribuinte, não pode a aplicação prática deste princípio ser derogada em virtude de ser adotado um percentual “aparentemente” pequeno ou “quase insignificante” para o contribuinte, pois o que de fato deve ser respeitado é seu aspecto teleológico e não o percentual em si.

Assim, resta-nos apenas compreender que a lei instituidora do IPMF, ao ferir o princípio da capacidade contributiva, é carente de constitucionalidade, não sendo viável, portanto, que a sua cobrança pudesse vir a ter eficácia reconhecida em nosso ordenamento jurídico sem mitigar as garantias constitucionais do cidadão.

Porém, no julgamento da ADIn 939, o Supremo Tribunal Federal, ao examinar a alegação de inconstitucionalidade apresentada por desrespeito ao princípio da capacidade contributiva, não reconheceu o caráter inconstitucional do IPMF.

3. 3. 5. Das Imunidades Específicas Previstas nas Alíneas “b”, “c” e “d” do Inciso VI do art. 150 da Constituição Federal.

A competência tributária, como vimos anteriormente, é a faculdade que as pessoas políticas têm de criar, *in abstracto*, tributos. As regras concernentes à criação e cobrança de tributos vêm previstas no texto da Carta Magna. Porém, há também a previsão constitucional para os casos em que não é possível sua criação e cobrança, o que resulta na delimitação do campo tributário. Assim, há regras que implícita ou explicitamente dispõem sobre a limitação das pessoas políticas em onerar determinadas pessoas através da cobrança de tributos, seja em função de sua natureza, seja porque coligadas a determinados

fatos, bens ou situações. São as chamadas imunidades tributárias que servem como obstáculo para a criação de tributos em casos específicos pelas pessoas políticas.

A Constituição Federal em seu art. 150, inciso VI, previu imunidades específicas, a saber:

Art. 150. Sem prejuízos de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

VI – instituir impostos sobre:

- b) templos de qualquer culto;*
- c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;*
- d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.*

O excelentíssimo Ministro Celso de Mello ao comentar sobre as imunidades tributárias afirma que:

“(...) imunidades tributárias de natureza política destinam-se a conferir efetividade a direitos e garantias fundamentais reconhecidos e assegurados às pessoas e às instituições. Constituem, por isso mesmo, expressões significativas das garantias de ordem instrumental, vocacionadas, na especificidade dos fins a que se dirigem, a proteger o exercício da liberdade sindical, da liberdade de culto, da liberdade de organização partidária, da liberdade de expressão intelectual e da liberdade de informação.”³³

Porém, a Emenda Constitucional 3/93, em seu art. 2º, parágrafo 2º, não considerou as imunidades acima transcritas ao dispor:

Art. 2.º

§ 2.º Ao imposto de que trata este artigo não se aplica o art. 150, III, b, e VI, nem o disposto no § 5.º do art. 153 da Constituição.

Ao comentar o art. 2º, § 2º da Emenda em questão, o Ministro Celso de Mello afirmou que:

“(...) as disposições contidas na norma ora impugnada transigem, em desfavor do contribuinte, o complexo dos direitos e garantias de ordem tributária. Isso porque a supressão, ainda que temporária, da garantia de imunidade estabelecida pela ordem constitucional brasileira em favor dos organismos sindicais, representativos das categorias profissionais, dos templos de qualquer culto, dos partidos políticos, das instituições educacionais ou assistenciais e dos livros, dos jornais, dos periódicos e do papel destinado à sua impressão (CF, art. 150, VI), compromete, em última análise, o próprio exercício da liberdade de consciência, da liberdade de manifestação do pensamento e da liberdade de associação, valores em função dos quais essa prerrogativa de índole tributária foi conferida.”³⁴

Assim, ao permitir a incidência do IPMF sobre patrimônio, renda ou serviço dos partidos políticos, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos, bem como a operações relacionadas a

³³ DE MELLO, Celso. **ADIn 939**, www.stf.gov.br, p. 286.

³⁴ DE MELLO, Celso. **ADIn 939**, www.stf.gov.br, p. 286.

livros, jornais, periódicos e papéis destinados à sua impressão, não podemos deixar de concluir tal dispositivo previsto na Emenda 3/93 vai de encontro às imunidades asseguradas pelo Constituição de 88, de onde podemos afirmar pela inconstitucionalidade das mesmas.

O mesmo entendimento teve o STF ao declarar a inconstitucionalidade da expressão “o art. 150, III, “b” e VI, nem”, contida no § 2º do art. 2º da EC3/93, vencidos, em parte os ministros Sepúlveda Pertence, que declarava a inconstitucionalidade apenas da expressão “e VI”, o Ministro Octavio Gallotti, então Presidente do STF, que declarava a inconstitucionalidade da mesma expressão “e nem”, porém em relação apenas à alínea “a” do referido inciso, e o Ministro Marco Aurélio que declarava a inconstitucionalidade de todo o art. 2º e seus parágrafos da mesma Emenda.

Capítulo Quarto

O IPMF COMO ANTECEDENTE DA CPMF

4. 1. O CONTEXTO HISTÓRICO DO SURGIMENTO DA CPMF

No ano de 1995, ainda no primeiro mandato do atual Presidente da República, Fernando Henrique Cardoso, a situação da saúde pública era caótica, passando por uma crise sem precedentes. Diante de tal problema, o então Ministro da Saúde, o Dr. Adib Jatene, justificando a presente situação pela falta de recursos suficientes à sua adequada manutenção, pleiteou o aumento de recursos financeiros disponíveis, ao lançar uma verdadeira campanha nacional a fim de sensibilizar a população e o Governo para o problema da saúde pública.

Os apelos do então Sr. Ministro da Saúde foram ouvidos e em 22 de junho de 1995, o Senador Antônio Carlos Valadares apresentou no Congresso Nacional a Proposta de Emenda Constitucional nº 40 que trazia os argumentos que viriam a sustentar a instituição de um tributo a ser criado especialmente para atender às necessidades da saúde pública que se encontrava em um estado de calamidade, necessitando, pois de medidas urgentes.

O óbvio caráter emergencial desta medida tributária encontrava ensejo no precário do Sistema Único de Saúde (SUS). Porém, o mesmo não ocorria se observada a Constituição Federal considerando que esta veda a cobrança de imposto no mesmo ano da publicação de sua lei instituidora. Diante tal situação, o Governo entendeu ser necessário eludir tal limitação, o que teve por consequência a proposta da criação de uma contribuição e não de um imposto o que possibilitaria sua incidência ainda no exercício fiscal de 1995.

Na Proposta de Emenda foi solicitada uma contribuição de 0,25% sobre toda a movimentação financeira tanto das pessoas físicas como das jurídicas, por um período de dois anos com o intuito de sanar os problemas da saúde pública a curto prazo.

Embora a campanha para a aprovação de um tributo provisório, a CPMF, se confundisse com a imagem do próprio Ministro Adib Jatene, este não chegou a aplicar seus recursos provenientes pois o mesmo se afastou de seu cargo antes de sua efetiva cobrança.

Em 15 de agosto de 1996, o Congresso Nacional editou a Emenda Constitucional nº 12 que veio a incluir o art. 74 no Ato das Disposições Transitórias. Tal artigo outorgou competência à União para instituir a contribuição provisória sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira. De acordo com os parágrafos deste artigo, ficou estabelecido que a contribuição teria alíquota máxima de 0,25% (§1º) e sua exigibilidade não poderia ultrapassar o prazo de vinte e quatro meses (§4º). A CPMF, então, é criada como fonte de receita para o Fundo Nacional de Saúde, para financiamento das ações e serviços de saúde (§3º). Em 24 de outubro do mesmo ano, a CPMF veio a ser de fato instituída através da Lei 9.311.

Art. 74. A União poderá instituir contribuição provisória sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira.

§1º A alíquota da contribuição de que trata este artigo não excederá a vinte e cinco centésimos por cento, facultado ao Poder Executivo reduzi-la ou restabelecê-la, total ou parcialmente, nas condições e limites fixados em lei.

§2º À contribuição de que trata este artigo não se aplica o disposto nos arts. 153, §5º, e 154, I, da Constituição.

§3º O produto da arrecadação da contribuição de que trata este artigo será destinado integralmente ao Fundo Nacional de Saúde, para financiamento das ações e serviços de saúde.

§4º A contribuição de que trata este artigo terá sua exigibilidade subordinada ao disposto no art. 195,

§6º, da Constituição, e não poderá ser cobrada por prazo superior a dois anos.

Assim, foi instituído a CPMF, um tributo que por possuir o mesmo fato gerador do IPMF, entre outras semelhanças, gerou controvérsia sobre sua real natureza. A seguir trataremos da semelhança entre tais tributos e a idéia ventilada de que, na verdade, a CPMF trata-se de fato do IPMF porém, com uma nova nomenclatura que atenderia mais prontamente as necessidades que motivaram o Governo a instituí-lo.

4. 2. A VINCULAÇÃO NECESSÁRIA DA IDÉIA DA CPMF À IDÉIA DO IPMF

O sucesso obtido na arrecadação do IPMF durante o ano de 1994 fez nascer no Governo em exercício no ano de 1996 a idéia de ressuscitá-lo para sanear o problema da saúde, destinando para este fim o produto de sua arrecadação. Porém, havia um empecilho constitucional: o art. 167, inciso IV. Prevê este artigo:

Art. 167. São vedados:

IV – a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, (grifo nosso) ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, destinação de recursos para manutenção e desenvolvimento do ensino, como determinado pelo art. 212, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, §8º, bem assim o disposto no §4º deste artigo;

De acordo com os planos do Governo Federal, a arrecadação deste tributo teria como destinação exclusiva o Fundo Nacional de Saúde, o que obviamente estaria em desacordo com o dispositivo constitucional acima transcrito, resultando provavelmente em sua inaplicabilidade por inconstitucionalidade a ser reconhecida pelo STF.

E mais, como já apresentamos anteriormente, a atual Lei Maior veda a cobrança de impostos no mesmo ano da publicação de sua lei instituidora. Ora, uma vez que a motivação da criação deste tributo era a situação de calamidade em que se encontrava nosso sistema de saúde, necessitando, pois, de medidas urgentes a serem adotadas, não poderiam escolher como espécie de tributo o imposto pois conflitaria com o princípio da anterioridade.

Ainda outro fator que certamente influenciou a opção do Governo em modificar a nomenclatura desse tributo foi o art. 157, inciso II que estabelece a repartição das receitas tributárias arrecadadas pela União com os Estados e o Distrito Federal, a saber:

Art. 157. Pertencem aos Estados e ao Distrito Federal:

II – vinte por cento do produto da arrecadação do imposto que a União instituir no exercício da competência que lhe é atribuída pelo art. 154, I.

Diante tais limitações constitucionais, o Governo, vendo na instituição do IPMF a saída para os problemas emergenciais da saúde, resolveu “ressuscitá-lo” porém modificando sua denominação, que passou a ser chamado de CPMF – Contribuição Provisória de sobre a Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira – com a nítida intenção de eludi-las, considerando que as contribuições obedecem a uma anterioridade especial, podendo incidir noventa dias após sua entrada em vigor, bem como devem ter sua destinação prevista na medida em que são criados em prol da seguridade social.

Assim, optou o Governo pela alteração da nomenclatura do IPMF para CPMF de modo a atender às suas necessidades. No entanto, com a modificação de sua denominação, surge um novo problema: a imprecisão de sua natureza jurídica pois dispõe o art. 4º do CTN que a natureza jurídica de um tributo é determinado pelo fato gerador de sua aplicação, conforme se segue:

Art. 4º. A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Ora, o imposto é uma espécie de tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte, resultando a obrigação de seu pagamento unicamente da situação da vida do contribuinte, relacionada a seu patrimônio pessoal. Na verdade, é a única espécie de tributo não vinculado do nosso sistema tributário, sendo, portanto, independente de qualquer atuação do estado, bastando a este seu poder de império para instituí-lo e cobrá-lo. O extinto IPMF tinha por fato gerador a movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira, ou seja, tinha por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. No caso da CPMF, o fato gerador permaneceu o mesmo, gerando, então uma confusão quanto à sua natureza jurídica.

O gênero contribuição especial constitui de uma espécie autônoma de tributo, vinculando-se à sua finalidade constitucional de modo que sua instituição pressupõe a atuação indireta do Estado haja vista que tem como fato gerador uma atuação indireta do Poder Público mediata em relação ao sujeito passivo da obrigação tributária. No caso da CPMF, sua destinação veio prevista no art. 74, §3º da ADCT, conforme transcrevemos:

Art. 74 §3º da ADCT. O produto da arrecadação de que trata este artigo será destinado integralmente ao Fundo Nacional de Saúde, para financiamento das ações e serviços de saúde.

Art. 194 da CF. A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

Art. 195 da CF. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos

da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:
(...).

Porém, quanto a natureza jurídica deste tipo de tributo, conforme vimos no item 1. 2., sua definição é bastante controversa, de modo que uma pesquisa à parte se faz necessária para abordar satisfatoriamente tal assunto. Esta pesquisa é de grande importância para o estudo da CPMF uma vez que este tributo ao ser instituído gerou uma grande reação por parte da comunidade jurídica que argumentou tratar-se de fato do IPMF, apenas remodelado com pequenas modificações.

Ora, a CPMF, de acordo com o art. 74. §3º da ADCT, é uma espécie de contribuição de seguridade social que se caracteriza por ser o instrumento através do qual a sociedade financia a seguridade social, conforme previsão da CF em seus arts. 195 e 196, sendo cobrada indistintamente de todos que realizam movimentação financeira, não havendo, portanto, qualquer atuação por parte do Estado que caracterize uma contraprestação ao contribuinte, se tratando, pois, de um tributo desvinculado. Logo, a conclusão natural seria de que este tributo trata-se de um imposto e não uma contribuição e o fato deste tributo ter recebido uma denominação diversa daquela que na realidade é condizente com sua natureza, não seria suficiente para alterá-lo.

Parece concordar com esta posição o Prof. Kiyoshi Harada ao afirmar que:

“A Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira – CPMF- fruto de campanha inicial solitária e equivocada, mas feita com ardor e paixão, acabou por quebrar as resistências dos mais experientes membros do Parlamento Nacional que, repentinamente, como que tocados por varinhas mágicas, aprovaram de roldão a Emenda n. 12/96 concedendo à União o poder de instituir e cobrar mais esse malsinado tributo para acudir a área da saúde. Assim o antigo IPMF, imposto sobre o cheque, como ficou conhecido, foi ressuscitado com a roupagem de contribuição como se nomen juris pudesse mudar a natureza jurídica do tributo. Trata-se de autêntico

instrumento de retirada compulsória da parcela de riqueza produzida pelos particulares, independente de qualquer atuação específica do Estado dirigida ao contribuinte, o que corresponde rigorosamente à definição de imposto, nos precisos termos do art. 16 do CTN.”³⁵

Ora, a CPMF que aparentemente se trata do IPMF com apenas algumas alterações que provavelmente não lhe modificaram sua natureza, inclusive ao manter o mesmo fato gerador, justifica uma pesquisa a respeito de sua real natureza jurídica haja vista que não há pois condições de desassociar a gênese de um tributo a do outro. A pertinência de tal pesquisa é a conclusão óbvia de que se de fato se tratar a CPMF de imposto e não de contribuição, as mesmas alegações de inconstitucionalidade relativas às características deste tributo que foram anteriormente levantadas no período em que foi instituído o IPMF persistiriam e, neste caso, não seria o fato de o Governo ter optado em chamá-lo de contribuição que instantaneamente este tributo passaria a possuir novas características.

Diante de tal confusão, como não poderia deixar de ser diferente, a instituição da CPMF foi fruto de muitos protestos em todos o país. Para o advogado Igor Mauler Santiago, ao comentar a aprovação da Emenda nº 12 afirmou o que:

“(...) a aprovação da Emenda Constitucional nº 12, de 16.08.96, é mais um capítulo da comédia de erros protagonizada pelo Governo brasileiro, na busca da redução de déficit em que vivem mergulhadas as sua contas. Como de hábito, optou-se pela criação de tributo novo, solução mais cômoda do que o combate à sonegação dos existentes e a racionalização dos gastos públicos, esta última tão urgente em matéria de saúde a que se destina a arrecadação deste IPMF redivivo.”³⁶

³⁵ HARADA, Kiyoshi. CPMF - Inconstitucionalidades em Cascata, p. 01.

³⁶ SANTIAGO, Igor Mauler. A Contribuição Provisória Sobre Movimentações Financeiras. P. 01.

Logo, por tudo o que foi exposto, a despeito da natureza jurídica das contribuições especiais, não podemos deixar de reconhecer a vinculação da idéia da criação da CPMF à idéia da criação do IPMF, de modo que este tributo se configuraria como o antecedente daquele.

CONCLUSÃO

A promulgação da Emenda Constitucional nº3/93 conferiu à União o poder de instituir e cobrar um dos mais criticados tributos de nossa história, a saber, o IPMF. Este imposto de caráter provisório foi alvo de muitos questionamentos acerca de sua constitucionalidade. Diante da grande procura pela tutela jurisdicional dos direitos individuais, o STF pronunciou-se e reconheceu parcialmente sua inconstitucionalidade. Porém, tal medida não fez cessar as dúvidas em relação à sua constitucionalidade, bem como não satisfaz aos críticos deste imposto. Assim, a sombra da inconstitucionalidade sempre permaneceu pairando sobre tributo, mesmo com as tentativas do Governo em torná-lo justificável perante a nossa sociedade.

Ora, a Constituição pode ser entendida como um conjunto de regras e preceitos ditos fundamentais que são estabelecidos pela soberania de um povo para servir de base à sua organização política e firmar os direitos e deveres de cada um de seus componentes. Neste contexto, sabe-se que a constitucionalidade de um ato ou de uma norma ocorre quando esta está de acordo com as formalidades e exigências previstas na Lei Maior. Assim, um tributo para ser constitucional deve atender ao que está disposto nos preceitos presentes neste Diploma.

Porém, com a instituição do IPMF, conforme demostramos no decorrer desta monografia, houve ofensa a alguns dos princípios tributários constitucionais, o que deveria dar ensejo a declaração de inconstitucionalidade dos dispositivos que motivaram tais afrontas. No entanto, quem reconhece ou não a inconstitucionalidade de dispositivos de lei é o Supremo Tribunal Federal, que é também quem dá a última palavra em matéria constitucional.

No caso em tela, o STF, ao contrário de nosso entendimento, deixou de reconhecer a inconstitucionalidade do IPMF, principalmente de seu caráter cumulativo. Ora, se o STF tivesse decidido pela ofensa ao princípio da não-cumulatividade, tal imposto não vingaria, tendo em vista que a cumulatividade lhe é inerente, não podendo, pois, haver

sua desvinculação sem descaracterizar o tributo. No entanto, ao aceitar o subterfúgio que o Governo utilizou, ou seja, a previsão da competência tributária para a instituição do IPMF através de emenda constitucional, o STF legalizou a cobrança do mesmo, de modo que não haveria mais como questionar a legalidade do tributo por ferir o princípio da não-cumulatividade.

O caráter de legalidade (em conformidade com a lei) e de constitucionalidade (em conformidade com a Constituição), porém, não implica necessariamente em legitimidade. Pode ocorrer em nosso sistema jurídico que uma lei ou ato, embora de acordo com as formalidades previstas na CF, sejam ilegítimos ou injustos se pensados de acordo com os valores éticos, morais e culturais da sociedade, que deveriam pré-condicionar as atividades produtivas normativas bem como as mudanças da ordem jurídica fundamental. Na ausência destes valores que estão presentes nas expectativas da sociedade e na busca pelo bem comum, não há como realizar a justiça e a paz social que é o intuito maior de um Estado Democrático de Direito.

Entramos aqui, portanto, no campo da legitimidade das decisões jurídicas, pois se nosso sistema jurídico permite explicitamente que sejam utilizados artifícios para eludir a Constituição Federal que é nossa Lei Maior, cuja guarda pertence precipuamente ao STF, se está contribuindo, sem sombra de dúvidas, para o falecimento da unidade e identidade de nossa ordem jurídica, já que as decisões jurídicas deveriam conformar-se às garantias previstas em nosso Diploma Maior e não mitigá-las. Foi de fato o que ocorreu com o exame do IPMF pelo Supremo Tribunal Federal quando este avaliou a estratégia do Governo que utilizou emenda a fim de conferir competência tributária à União para a criação do tributo, pois, conforme tal avaliação, o tributo foi considerado constitucional mesmo permanecendo a afronta a princípios constitucionais.

Neste momento não podemos deixar de lembrar que as leis são criadas em virtude do bem comum, em virtude do que é melhor para a sociedade como um todo. E se nossa sociedade não puder acreditar em nosso sistema jurídico, a ordem instituída perde sua razão de ser pois o reflexo de uma sociedade democrática de direito está na credibilidade que o próprio povo tem nas instituições que a compõem, incluídas aí com destaque as instituições jurídicas.

Pois bem, ao não reconhecer a ilegitimidade material da atuação político-jurídica do Governo no caso em tela, o STF permitiu ao Governo esquivar-se de princípios constitucionais, o que abalou a credibilidade desse tão importante órgão jurisdicional perante a sociedade e, principalmente, perante a comunidade jurídica que, por seus conhecimentos jurídicos, é capaz de melhor compreender e avaliar a extensão e implicações desta medida.

Ora, se tal tributo, quando instituído com natureza de imposto provisório, foi extremamente questionado em relação à sua constitucionalidade pela comunidade jurídica, dificilmente será bem aceito pela sociedade se vier a ser transformado em um tributo permanente. Esta idéia encontra, com razão, resistência em diversas áreas de nossa sociedade, merecendo, portanto, uma profunda análise de todos os seus aspectos.

E mais, enquanto pairar dúvidas a respeito de sua legitimidade, não é possível se levar a sério a idéia de reforma tributária com base neste tributo. A legitimidade de um tributo é essencial para que a sociedade não se sinta lesada diante sua cobrança e o poder de tributar do Estado advém justamente da crença de que os indivíduos tem de, através de seus representantes, permitirem a instituição de um tributo afim de que o Estado possa realizar as atividades essenciais para sua boa manutenção, porém, vislumbrando sempre o bem comum e os valores essenciais de nossa sociedade assegurados em nossa Carta Magna.

No entanto, outra questão surgiu do decorrer dessa monografia: se com a instituição do IPMF houve o desrespeito a alguns dos princípios constitucionais, a CPMF, considerando que seria apenas um arranjo do IPMF, não incidiria, pois, também em inconstitucionalidade?

Ora, conforme examinamos no capítulo IV, na prática, a CPMF parece tratar-se de um imposto e mais precisamente do IPMF apenas remodelado com algumas modificações, modificações estas que não alterariam sua natureza jurídica, a despeito de sua nomenclatura. E se de fato a CPMF fosse apenas o IPMF remodelado, poderíamos concluir que parte das mesmas alegações de inconstitucionalidade já levantadas acerca do IPMF (aquelas referentes às limitações da instituição dos impostos bem como as referentes às características inerentes a este tributo) persistiriam neste caso mesmo tendo o Governo

resolvido denominá-lo de contribuição, uma vez que não basta a nomenclatura para que instantaneamente um determinado tributo passe a possuir suas características.

Quando o Estado no exercício de seu poder de tributar gera inconstitucionalidades, uma vez atuando em desconformidade aos princípios essenciais presentes em nosso ordenamento, agindo de forma ilegítima (ilegitimidade esta material), provoca a deturpação dos princípios constitucionais que orientam nosso ordenamento jurídico, de modo a prejudicar inclusive a própria supremacia da Lei Maior. Assim, entendemos ser necessário que as diversas áreas de nossa sociedade se reúnam a fim de que seriamente discutam a respeito da tal tributo.

Porém, não deixamos de reconhecer neste trabalho que o STF é o órgão jurisdicional legítimo para tratar de matéria constitucional, cabendo a este a última palavra acerca do exame do que é ou não constitucional. Também não deixamos de reconhecer que seria inviável a criação de um órgão que lhe seja posterior com o objetivo de examinar suas decisões, pois estaríamos defendendo que a lide se estendesse *ad infinitum*, o que resultaria na impossibilidade de se chegar a uma decisão definitiva da lide. No entanto, compreendemos ser necessário questionar àquelas decisões do STF que nos parece afrontar de algum modo a Constituição cuja guarda lhe pertence precipuamente.

Embora possa inicialmente parecer pretensão, é vital o questionamento acerca da atuação do STF quando esta parece conflitar com sua função primordial, pois a base de um Estado de Democrático de Direito é justamente poder questionar as formas em que se expressa o poder vigente, haja vista que é a vontade soberana que lhe confere o poder. E mais, na medida em que nosso ordenamento possui também uma legitimação valorativa, é crucial a crença de que quando uma decisão é tomada por um órgão legítimo, de acordo com todos os procedimentos, o que lhe confere legalidade, mesmo assim se confrontar com os princípios e valores expressos e implícitos em nossa Lei Maior, esta decisão ou posição adotada pode ser posteriormente revista até mesmo pelas mesmas pessoas que a tomaram como na prática já ocorreu em outros casos, demonstrando com isso que o direito é, de fato, dinâmico amoldando-se sempre à busca incansável pela justiça e paz social, respeitando para tanto os valores basilares de nossa sociedade.

Logo, este trabalho se resume à análise do IPMF, tributo que entendemos afrontar a Constituição não apenas de acordo com aquelas inconstitucionalidades que o STF reconheceu, mas também (e principalmente) em relação ao princípio da não-cumulatividade e à estratégia ilegítima que o Governo adotou para legalizar este tributo. Entendemos, pois, que o STF, no exame deste tributo, embora fosse o órgão legítimo para tal, tomou uma decisão ilegítima considerando que permitiu que um tributo fosse instituído mesmo eludindo a Constituição ao mesmo tempo em que ao ser cobrado mitiga determinadas garantias individuais dos contribuintes, passando este a ser válido em nosso ordenamento jurídico.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ARRUDA, José Jobson de Andrade. História Moderna e Contemporânea, 13 ed., São Paulo, Ática, 1981.
- BALEEIRO, Aliomar. Uma Introdução a Ciência das Finanças, 14 ed., Rio de Janeiro, Ver. E atualizada por Flávio Bauer Novelli – 1984.
- BONAVIDES, Paulo. Ciência Política, 10ª. edição, São Paulo, Malheiros, 1998, 498 p.
- CADEMARTORI, Sérgio. Estado de Direito e Legitimidade, Porto Alegre, Livraria do Advogado, 1999, 188 p.
- CANOTILHO, J. J. Gomes. Direito Constitucional e Teoria da Constituição, 4ª. edição, Coimbra, Almedina, 2000, 1461 p.
- CARMO, Paulo Vicente Gomes. Entenda a CPMF, Frase
- CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário, 11 ed., São Paulo, Malheiros, 1998. 616 p.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 5ª. Edição, São Paulo, Saraiva, 1991.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro, 6ª edição, Rio de Janeiro, Forense, 2001, 801p.
- FERREIRA FILHO, Manuel Gonçalves. Direito Constitucional Comparado: I – O Poder Constituinte, São, Paulo, José Bushatsky, 1974.
- MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário, 13ª. edição, São Paulo, Malheiros, 1998. 400p.
- DE MELLO, Celso Antônio Bandeira. Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade, 3ª. edição, São Paulo, Malheiros, 2000.
- _____. Curso de Direito Administrativo, 8ª edição, São Paulo, Malheiros, 1996.
- MOREIRA, Vital. Constituição e Revisão Constitucional, Lisboa, Editorial Caminho, 1990.
- SCHMITT, Carl. Legalidad y Legitimidad, Madri, Aguilar, 1971.
- SILVA, Ascânio Darques. CPMF: Movimentação Financeira, Goiânia, AB, 1997, 107p.

SILVA, De Plácido e. Vocabulário Jurídico, 15ª. Edição, Rio de Janeiro, Forense, 1998.
VASCONCELOS, Arnaldo. Teoria da Norma Jurídica, 5ª. Edição, São Paulo, Malheiros,
2000.

Artigos Pesquisados:

- ALVES JUNIOR, Luís Carlos Martins. Validade Jurídica da Prorrogação da CPMF?.
www.jus.com.br/doutrina/cpmf5.
- BARRETTO, Ricardo César Mandarino. Reforma Tributária – IMF, a Viga Mestra do Sistema. www.teiajuridica.com/refotrib.html
- BETING, Joelmir. Cascadeira Tributária. O Estado de São Paulo, 3 de agosto de 2000.
www.direito.com.br/Doutrina
- FRANCO, Carlos e RAMOS, Neusa. Mercado Vê Pouca Chance de Redução da CFMF.
www.estado.com.br
- HARADA, Kiyoshi. CPMF – Inconstitucionalidades em Cascata.
www.jus.com.br/doutrina/cpmf2.
- Parecer de Kiyoshi Harada Sobre a Nova CPMF.
www.jus.com.br/peças/cpmf.html
- OLIVEIRA, Celso. Limitações Constitucionais e Tributárias da CPMF.
www.jus.com.br/doutrina/cpmf4
- Poder Judiciário Decide: CPMF é Inconstitucional.
www.jus.com.br/doutrina/cpmf8.html
- PEREIRA DE ASSIS, Leonardo. O Imposto Sobre a Renda e s Extrafiscalidade.
www.datavenia.inf.br/artigos/tributario/leonardo.html
- RÉGNIER, João Roberto Santos. IPMF – Mal Necessário?.
www.regnier.adv.br/artigos/ipmf.html
- SANTIAGO, Igor Mauler. A Contribuição Provisória sobre Movimentações Financeiras.
www.jus.com.br/doutrina/cpmf

SZKLAROWSKY, Leon Fredja. A Verdadeira Reforma Tributária.
www.jurinforma.com.br

Sites Pesquisados na Internet:

www.altavista.com

www.alltheweb.com

www.aonde.com

www.apriori.com.br

www.cade.com.br

www.datavenia.inf.br

www.direito.adv.br

www.direito.com.br

www.faroljuridico.com.br

www.jurid.com.br

www.jurinforma.com.br

www.google.com

www.stf.gov.br

www.teiajuridica.com